

XVI legislatura

**Attività consultiva della
Commissione bilancio: aspetti
metodologici**



Maggio 2008
n. 2

servizio del bilancio
del Senato



Servizio del Bilancio

Direttore dott. Clemente Forte

tel. 3461

Segreteria

tel. 5790

Uffici

Documentazione degli effetti finanziari dei testi legislativi

dott.ssa Chiara Goretti

tel. 4487

Verifica della quantificazione degli oneri connessi a testi legislativi in materia di entrata

dott. Luca Rizzuto

tel. 3768

Verifica della quantificazione degli oneri connessi a testi legislativi in materia di spesa

dott. Renato Loiero

tel. 2424

Consigliere addetto al Servizio

dott. Stefano Moroni

tel. 3627

Il presente dossier è destinato alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari.

Si declina ogni responsabilità per l'eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge.

INDICE

PREMESSA	1
1. LA PROCEDURA DI QUANTIFICAZIONE E I SUOI ATTORI	2
1.1 Gli attori del processo di verifica	2
1.1.1 <i>La 5^a Commissione Programmazione economica, bilancio.....</i>	<i>2</i>
1.1.2 <i>Il ruolo del Servizio del Bilancio.....</i>	<i>6</i>
1.2 Il processo di verifica	9
1.2.1 <i>L'obbligo di copertura delle leggi di spesa.....</i>	<i>9</i>
1.2.2 <i>La relazione tecnica</i>	<i>11</i>
1.2.3 <i>La relazione tecnica standard</i>	<i>14</i>
2. LA VERIFICA DEGLI EFFETTI FINANZIARI: METODI E CRITERI	17
2.1 La verifica della coerenza tra contenuto della norma e relazione tecnica.....	17
2.2 La verifica della quantificazione degli effetti finanziari delle innovazioni normative.....	18
2.3 La quantificazione nelle proposte normative di iniziativa parlamentare	19
2.4 L'attività di verifica dei dati.....	21
2.5 La tecnica del "tetto di spesa"	23
3. CENNI ALLE PROBLEMATICHE GENERALI DELLA VERIFICA DELLA QUANTIFICAZIONE	25
3.1 Il criterio della prudenzialità nella stima degli effetti finanziari	25
3.2 Quantificazioni e copertura per oneri che si producono dopo il triennio	26
3.3 Le clausole di non onerosità delle norme	29
3.4 La riduzione delle autorizzazioni di spesa per la copertura di nuovi oneri.....	31
3.5 Gli effetti sui saldi di fabbisogno ed indebitamento del bilancio dello Stato.....	32
3.6 La verifica delle quantificazioni nelle deleghe legislative.....	36
4. QUESTIONI ATTINENTI LA VERIFICA DELLA QUANTIFICAZIONE IN SPECIFICI SETTORI.....	41
4.1 Entrate	41
4.1.1 <i>Caratteristiche generali delle quantificazioni in materia di entrata ...</i>	<i>41</i>
4.1.2 <i>Stime di competenza e di cassa: il cd. effetto saldo/acconto.....</i>	<i>43</i>

4.1.3 I modelli di micro-simulazione.....	46
4.1.4 Considerazioni metodologiche sulla stima delle variazioni IRES	48
4.2 Sanità.....	52
4.3 Pubblico impiego	56
4.4 Previdenza	66
4.5 La finanza degli enti locali – il patto di stabilità interno	69
5. CENNI ALLE PROBLEMATICHE DI COPERTURA FINANZIARIA	72
5.1 Le leggi delega condizionate al reperimento delle risorse finanziarie.....	72
5.2 La considerazione tra i mezzi di copertura degli effetti indiretti e le ipotesi di c.d. "autocopertura"	74
5.3 Altre tipologie di coperture	84
5.4 La copertura di garanzie statali	85

PREMESSA

In occasione dell'inizio della XVI Legislatura il Servizio Bilancio propone una sintetica trattazione in merito alle principali questioni che gravitano intorno all'esame parlamentare dei profili finanziari dei provvedimenti legislativi, ponendo attenzione sia ai principali aspetti metodologici correlati alla quantificazione degli oneri, sia ai profili procedurali connessi alla verifica di regolarità delle relative coperture.

Il presente documento contiene pertanto una sintetica illustrazione dei principali aspetti critici ricorrenti in tali temi che si pongono in occasione dell'esame di norme aventi contenuto finanziario. Si è cercato altresì, in estrema sintesi, di evidenziare gli aspetti eminentemente procedurali, attraverso la illustrazione delle competenze degli organi parlamentari (Commissioni, Assemblea) e dei soggetti istituzionali coinvolti nel procedimento.

Non vengono trattate le questioni relative ai provvedimenti di cui alla sessione di bilancio, in relazione ai quali si fa rinvio al documento all'uopo predisposto da questo Servizio.

1. LA PROCEDURA DI QUANTIFICAZIONE E I SUOI ATTORI

1.1 Gli attori del processo di verifica

1.1.1 La 5^a Commissione Programmazione economica, bilancio

Il compito fondamentale di verificare le relazioni tecniche del Governo ed esprimere un parere che, in alcuni casi, può produrre effetti particolarmente significativi, è attribuito alla 5^a Commissione programmazione economica, bilancio.

La Commissione ha competenza di carattere generale in materia di finanza pubblica e la sua attività, al pari delle altre commissioni, può svolgersi nella sede consultiva, referente, redigente e deliberante. Essa, in particolare, è chiamata ad esprimere pareri obbligatori relativamente ai disegni di legge ed emendamenti che comportino nuove o maggiori spese o diminuzione di entrate o che contengano disposizioni rilevanti ai fini delle direttive e delle previsioni del programma di sviluppo economico (articolo 40, comma 3, del Regolamento del Senato). I pareri devono essere comunicati alla Commissione di merito entro 15 giorni dalla data della formale richiesta da parte della Commissione stessa, ma sono previsti termini più brevi per i disegni di legge dichiarati urgenti, e nel caso sia stabilito dal Presidente del Senato. Anche il parere sugli emendamenti è soggetto ad un termine che può essere immediato (*ad horas*) ovvero arrivare ad un massimo di 8 giorni.

Ai fini dell'espressione del parere, la Commissione di merito deve trasmettere tutti gli elementi utili per la quantificazione alla Commissione bilancio che, nel verificare l'idoneità della copertura finanziaria, deve riferirsi alla quantificazione degli oneri recati da ciascuna disposizione e agli oneri ricadenti su ciascuno degli anni compresi nel bilancio pluriennale in vigore, secondo quanto stabilito dall'articolo 40, comma 8, del Regolamento del Senato

Il contenuto del parere può essere:

- di nulla osta, nel caso in cui la 5^a Commissione ritenga che il provvedimento non ponga problemi di quantificazione o di copertura finanziaria;
- favorevole con osservazione, nel caso in cui la 5^a Commissione non ritenga che il provvedimento leda i principi contabili al punto da indurre all'espressione di un parere contrario, ma consideri opportuno formulare rilievi o suggerimenti sempre in relazione alle proprie competenze;
- favorevole condizionato all'introduzione di uno o più emendamenti finalizzati a migliorare la formulazione del provvedimento;
- contrario, nel caso in cui la 5^a Commissione sia contraria al provvedimento o a parte di esso;
- contrario o favorevole condizionato qualificato, nel qual caso il parere reca il richiamo all'articolo 81 della Costituzione; è contrario nel caso in cui la quantificazione dell'onere sia insufficiente o la copertura finanziaria sia carente o non corretta; è favorevole condizionato qualificato nel caso in cui una diversa

formulazione del provvedimento consenta di evitare l'espressione di un parere contrario qualificato.

In sede di competenza primaria la 5^a Commissione esamina i documenti di bilancio (disegni di legge di bilancio e finanziaria) mediante una apposita sessione disciplinata nel capo XV del Regolamento del Senato. Analoga competenza è presente per il rendiconto generale dell'Amministrazione dello Stato e per l'assestamento, per il documento di programmazione economico-finanziaria (DPEF) e per gli altri documenti attinenti al bilancio dello Stato e alla situazione economica (articolo 125 del Regolamento del Senato).

La competenza della 5^a Commissione non si limita ai soli disegni di legge, ma comprende anche le proposte emendative e gli schemi di atti normativi del Governo.

Le pronunce della 5^a Commissione hanno grande valenza da un punto di vista procedurale. Infatti, quando la Commissione esprime parere scritto contrario all'approvazione di un disegno di legge che importi nuove o maggiori spese o diminuzione di entrate e che sia stato assegnato in sede deliberante o redigente ad altra Commissione, motivando la propria opposizione con la insufficienza delle corrispettive quantificazioni o della copertura finanziaria, secondo le prescrizione dell'articolo 81, ultimo comma, della Costituzione e delle vigenti disposizioni legislative, il disegno di legge è rimesso all'Assemblea qualora la Commissione competente per materia non si uniformi al suddetto parere (articolo 40, comma 5, del Regolamento del Senato).

Nel caso di provvedimenti che siano già all'esame dell'Assemblea, gli emendamenti che comportino effetti finanziari o gli articoli o disegni di legge sui quali la 5^a Commissione ha espresso parere contrario motivando la propria opposizione con la mancanza della copertura finanziaria prescritta dall'articolo 81, ultimo comma, della Costituzione, non sono procedibili, a meno che quindici Senatori non ne chiedano la votazione (articolo 102-*bis* del Regolamento del Senato).

Problemi particolari possono sorgere per la quantificazione dei disegni di legge di iniziativa parlamentare o popolare (e degli emendamenti parlamentari), per i quali non sussiste alcun obbligo di presentazione della relazione tecnica, né in base alla legge n. 468 del 1978¹ né in base ai regolamenti parlamentari. In tal caso, al fine di evitare possibili elusioni di quanto sancito dall'articolo 81 della Costituzione, il regolamento del Senato (articolo 76-*bis*, comma 3) prevede che la 5^a Commissione (o le Commissioni di merito) possa comunque richiedere la relazione tecnica al Governo che deve provvedervi nel termine di trenta giorni dalla richiesta.

I regolamenti parlamentari hanno pertanto affidato la verifica degli oneri recati dalle iniziative legislative di origine parlamentare al Governo. Tale scelta si è fondata sul presupposto che è l'esecutivo a disporre dei dati, in riferimento sia al ministero di competenza sia alla possibilità di riscontro da parte del Ministro dell'economia e delle finanze.

¹ La legge di contabilità sarebbe stata peraltro inidonea - come fonte - ad introdurre un obbligo a carico di una iniziativa legislativa parlamentare.

1.1.2 Il ruolo del Servizio del Bilancio

I disegni di legge governativi, corredati della relazione tecnica debitamente verificata dalla Ragioneria generale dello Stato, previa autorizzazione alla presentazione al Parlamento da parte della Presidenza della Repubblica, sono sottoposti, per i profili finanziari, all'esame delle Commissioni bilancio, che si avvale, oltre che dell'ufficio di segreteria, di strutture *ad hoc*, denominate Servizi del Bilancio (incardinati nella burocrazia parlamentare di ciascuna Camera), istituiti nel 1989 e che, in una sede di verifica che resta politica, forniscono un supporto analitico di carattere tecnico.

L'attività tradizionale del Servizio del Bilancio del Senato si concretizza nella redazione di rapporti concernenti la verifica della quantificazione degli oneri connessi a testi normativi di nuova o maggiore spesa ovvero di minore entrata, corredati della relazione tecnica, conforme alle prescrizioni di legge. Si tratta dunque di verificare la correttezza delle quantificazioni ufficialmente fornite dal Governo, analizzandone la coerenza interna, alla luce dei dati disponibili, in modo da fornire al Parlamento utili elementi di valutazione.

Il Servizio, in aggiunta, cura la predisposizione di *dossier* sui principali documenti di finanza pubblica. Inoltre predispone i dati e gli elementi necessari alla 5^a Commissione permanente per la verifica della conformità, rispetto alla vigente normativa, delle disposizioni contenute nel disegno di legge finanziaria e negli emendamenti proposti a tale disegno di legge ed ai disegni di legge di approvazione del bilancio dello Stato, con specifico riguardo alle disposizioni

estranee alla materia, o modificative delle norme sulla contabilità generale dello Stato o contrastanti con le regole stabilite per la redazione della legge finanziaria stessa.

La produzione del Servizio si concretizza in diverse tipologie di documenti:

- 1) note di lettura: sono elaborati mirati ad analizzare gli effetti sulla finanza pubblica dei disegni di legge comportanti oneri. Esse sono dunque preordinate a rappresentare lo strumento di verifica delle relazioni tecniche annesse ai testi dei citati disegni di legge presentati dal Governo; l'analisi si sofferma sui metodi di quantificazione usati, controlla la correttezza dei dati, fornendo eventualmente ulteriori elementi desunti da altre fonti al fine di integrare il quadro fornito dalla RT, perviene infine ad una valutazione complessiva in ordine alla congruità degli effetti finanziari attesi rispetto a quelli presumibilmente desumibili sulla base dei dati e delle procedure utilizzate ed integrate nel corso della stessa attività di verifica;
- 2) documenti di base: sono lavori di carattere più generale, non necessariamente relativi a singoli disegni di legge;
- 3) elementi di documentazione: sono lavori dedicati a questioni particolarmente rilevanti sotto il profilo metodologico o all'analisi degli effetti di provvedimenti legislativi o norme prive di relazione tecnica;
- 4) documentazione di finanza pubblica: si tratta di lavori di carattere ricostruttivo sull'evoluzione delle grandezze economiche e sugli scenari di finanza pubblica, realizzati, a partire dalla XV legislatura, in collaborazione con i competenti

Servizi della Camera dei Deputati. La realizzazione di tali lavori è parte dell'attività di documentazione, avviata nel corso del 2007 dal Servizio del bilancio del Senato insieme ai competenti Servizi della Camera dei Deputati, in materia di monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica. Il Servizio ha pertanto iniziato a produrre documentazione non solo sulle iniziative governative in materia all'esame del Parlamento (DPEF e relativo aggiornamento), ma anche in relazione alla sessione di bilancio per l'aspetto concernente la ricostruzione della manovra di finanza pubblica nei vari passaggi parlamentari.

Nel corso della XV legislatura il Servizio ha redatto complessivamente 98 documenti, così ripartiti:

	2006	2007	2008	Totale
Note di lettura	19	48	3	70
Documenti di base	1	2	1	4
Elementi di documentazione	8	10	1	19
Documenti di finanza pubblica	-	4	1	5
Documenti predisposti dal Servizio	28	64	6	98

1.2 Il processo di verifica

1.2.1 L'obbligo di copertura delle leggi di spesa

L'art. 81 Cost. stabilisce al 4° comma che ogni altra legge (rispetto alla legge di bilancio) che determini nuove o maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte, con ciò inserendo l'obbligo di copertura finanziaria tra i requisiti di costituzionalità delle disposizioni. L'obbligo di copertura viene posto pertanto come un vincolo al legislatore ad indicare, per ogni legge diversa da quella di bilancio, i mezzi per fronteggiare gli oneri da essa recati a carico della finanza pubblica.

Più in generale, con la legge 468 del 1978, come modificata dapprima dalla legge n. 362 del 1988 e poi dalla legge n. 208 del 1999, dalla legge n. 246 del 2002² e, infine, dalla legge n. 229 del 2003, è stata data un'ampia regolamentazione normativa alla materia della copertura finanziaria delle leggi (in particolare con l'introduzione dell'articolo 11-ter espressamente dedicato all'argomento). Tale articolo stabilisce che ogni legge che comporti nuove o maggiori spese deve indicare espressamente - per ogni anno e per ogni intervento previsto - un tetto di spesa come limite massimo di stanziamento, oppure, ove siano possibili solo previsioni, una clausola di salvaguardia che indichi preventivamente le misure compensative nell'ipotesi in cui le spese effettive risultino eccedere le previsioni stesse.

² Di conversione del decreto-legge n. 194 del 2002.

Lo stesso articolo individua quindi, al comma 1, un elenco tassativo delle modalità di copertura finanziaria delle leggi che comportino nuove o maggiori spese ovvero minori entrate. Le tre forme di copertura ammissibili sono esclusivamente³:

1. utilizzo degli accantonamenti iscritti nei fondi speciali, strumenti introdotti dalla stessa legge di contabilità con l'articolo 11-*bis* (tabelle A e B della legge finanziaria);
2. riduzione di precedenti autorizzazioni legislative di spesa;
3. modifiche legislative che comportino nuove o maggiori entrate (con esclusione della copertura di spese correnti con entrate in conto capitale).

I commi successivi dell'articolo 11-*ter* indicano altri elementi del procedimento di quantificazione. Anzitutto viene disposta l'obbligatorietà della predisposizione della relazione tecnica da parte del Governo per i disegni di legge, gli schemi di decreto legislativo e gli emendamenti di iniziativa governativa che comportino conseguenze finanziarie.

Viene quindi attribuito alle Commissioni parlamentari competenti il potere di richiedere al Governo la relazione tecnica (RT) per tutte le proposte legislative e gli emendamenti al loro esame (quindi per tutte le iniziative di fonte parlamentare) ai fini della verifica tecnica della quantificazione degli oneri.

Viene specificato che la relazione tecnica, oltre alla quantificazione delle entrate e degli oneri recati da ciascuna

³ Era originariamente prevista una quarta forma di copertura, abrogata dalla legge n. 425 del 1996 (di conversione del decreto-legge n. 323 del 1996), consistente nella riduzione di disponibilità formatesi nel corso dell'esercizio sui capitoli di natura non obbligatoria, con conseguente divieto, nel corso dello stesso esercizio, di variazioni volte ad incrementare detti capitoli.

disposizione, con le relative coperture, deve specificare, per la spesa corrente e per le minori entrate, l'ammontare degli oneri annuali fino alla completa attuazione delle norme e, per le spese in conto capitale, la modulazione per gli anni compresi nel bilancio pluriennale.

La disposizione precisa infine che la relazione tecnica deve indicare i dati e i metodi utilizzati per la quantificazione, nonché le loro fonti e ogni elemento utile per la verifica tecnica: la sede di tale verifica è individuata nel Parlamento, secondo norme adottate con i regolamenti parlamentari.

1.2.2 La relazione tecnica

L'articolo 11-ter, comma 2, della legge n. 468 del 1978, introdotto dalla legge n. 362 del 1988, prevede che i disegni di legge, gli schemi di decreti legislativi e gli emendamenti di iniziativa governativa che comportino conseguenze finanziarie debbano essere corredati da una relazione tecnica, predisposta dalle amministrazioni competenti e verificata dal Ministero dell'economia e delle finanze. Prima di questo intervento legislativo l'approvazione delle norme onerose e di quelle di copertura non poteva pertanto giovare di un'analisi tecnica svolta da uffici governativi.

La relazione tecnica è finalizzata a quantificare l'onere complessivo relativo ad una determinata disposizione, indicando i dati e i metodi utilizzati per la quantificazione, le loro fonti e ogni elemento utile per la verifica tecnica in sede parlamentare. In essa vanno inoltre indicati tutti i passaggi logico-matematici che hanno portato alla definizione degli effetti finanziari diretti ed indiretti.

Entrando più nello specifico, la relazione tecnica deve indicare:

- con riferimento ai provvedimenti di spesa corrente e di minore entrate corrente, gli effetti finanziari onerosi annuali fino alla completa attuazione delle norme;
- per i provvedimenti che comportano spese in conto capitale, la modulazione relativa agli anni compresi nel bilancio pluriennale dello Stato e l'onere complessivo in relazione agli obiettivi previsti;
- l'onere come limite massimo di spesa, ovvero come previsione di spesa. Nel primo caso nel provvedimento va previsto il monitoraggio della spesa autorizzata, e l'autorizzazione non ha più efficacia con il raggiungimento del limite predetto; nel secondo caso deve essere inserita una clausola di salvaguardia per la compensazione degli effetti che eccedano le previsioni medesime;
- per i provvedimenti in materia pensionistica, un quadro analitico di proiezioni, almeno decennali, riferite all'andamento delle variabili collegate ai soggetti beneficiari; gli oneri vanno indicati al netto degli assegni familiari ed al lordo degli effetti fiscali;
- per le norme in materia di pubblico impiego, i dati sul numero dei destinatari, sul costo unitario, sugli automatismi diretti e indiretti che discendono dalle norme fino alla loro completa attuazione, nonché sulle correlazioni con lo stato giuridico ed economico di categorie e fasce di dipendenti pubblici omologabili;

- relativamente alle disposizioni di entrata, gli effetti sul gettito anche con riferimento alla Regioni a statuto speciale ed alle province di Trento e Bolzano;
- con riferimento alle norme che interessano le amministrazioni non statali (enti territoriali, previdenziali, ASL, ecc.), la quantificazione degli oneri con la relativa copertura finanziaria.

Sotto il profilo metodologico, la disciplina legislativa della relazione tecnica si incentra pertanto, in primo luogo, sulla definizione del contenuto necessario della medesima che il Governo deve redigere su tutte le proprie iniziative legislative che comportano oneri a carico del bilancio, indicando puntualmente i dati ed i metodi utilizzati per la quantificazione degli oneri di spesa, le loro fonti e ogni elemento utile alla verifica tecnica in sede parlamentare. In tal senso la relazione tecnica deve inoltre chiarire la dinamica degli oneri fino alla completa attuazione delle norme.

Da un punto di vista formale, la RT, sulla base del Regolamento del Senato (art. 76-bis, comma 2), deve essere presentata, a pena di improponibilità, per gli emendamenti governativi che comportino nuove o maggiori spese ovvero diminuzione di entrate. Peraltro, nella sessione di bilancio per il triennio 2008-2010 il Governo ha presentato le RT anche per gli emendamenti del relatore (su cui vedi più diffusamente *infra*) e con il visto della Ragioneria generale dello Stato (RGS), senza che tuttavia formalmente sussista alcun obbligo.

Ora, se è vero che in via di prassi la RT viene vidimata dalla RGS, la legge di contabilità prevede che essa sia predisposta dalle amministrazioni competenti e verificata dal Ministero dell'economia

(art.11-ter, comma 2, legge n. 468 del 1978). La questione ha assunto particolare rilevanza nel corso della sessione di bilancio 2008-2010, quando si è sviluppato un dibattito in merito alla ricevibilità o meno di una RT non verificata dalla RGS, ma dai rappresentanti del Ministero, il che, pur rappresentando certamente un'anomalia rispetto alla prassi, non costituisce tuttavia una novità essendosi verificati precedenti in tal senso⁴.

1.2.3 La relazione tecnica standard

Nell'esperienza applicativa, lo strumento della RT ha rivelato una estrema variabilità nel grado di analiticità e completezza dei dati e delle procedure, assai differenziati al di là dei settori interessati, per i quali una differenziazione è in effetti normativamente prevista.

Proprio allo scopo di supplire a questa mancanza di omogeneità nella redazione delle RT da parte delle amministrazioni competenti è stata emanata la direttiva del Presidente del Consiglio dei Ministri del 23 dicembre 2004, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale del 28 gennaio 2005, la quale reca una formulazione standard della relazione tecnica⁵.

⁴ Secondo quanto affermato dal Governo durante l'esame in 5ª Commissione (cfr. SENATO DELLA REPUBBLICA, *Giunte e Commissioni parlamentari* n. 162 del 31 ottobre 2007, pag. 4). Sempre in merito alla questione il presidente della Commissione bilancio ha sottolineato che la legge n. 468 del 1978 si limita a prevedere l'obbligo della predisposizione della RT per le sole iniziative legislative governative e che la RT medesima debba essere verificata dal Ministero dell'economia: pertanto, pur ammettendo che l'apporto della RGS, organo tecnico del Ministero, viene richiesto in via di prassi, non può essere considerata non conforme al dettato normativo una RT sottoscritta dal legittimo rappresentante del MEF, che si assume la conseguente responsabilità politica della validazione del documento, pur in assenza dell'intervento dell'organo tecnico. Tale asseverazione di natura politica è stata tuttavia considerata un illegittimo e pericoloso precedente da esponenti dell'opposizione, essendo previsto che la RT sia redatta e certificata dalla RGS.

⁵ I contenuti di questo provvedimento sono stati successivamente ribaditi dalla direttiva del Presidente del consiglio dei ministri del 6 giugno 2006, recante "Definizione dei criteri di carattere generale per il coordinamento dell'azione amministrativa del Governo, intesi all'efficace controllo e monitoraggio degli

In proposito tale provvedimento in premessa ha ricordato che l'elaborazione di uno schema di presentazione per le relazioni tecniche rientra nelle misure volte a implementare la fase di programmazione amministrativo-gestionale dell'attività amministrativa, ponendosi tale procedura come condizione per assicurare la piena coerenza della fase legislativa con quella di pianificazione degli indirizzi politici.

In particolare, la sede della verifica tecnica dei profili di onerosità dei disegni di legge si pone come funzionale ad implementare il processo di programmazione della attività, laddove la totalità degli stanziamenti assegnati in bilancio a ciascun dicastero deve rispecchiare annualmente, in maniera fedele, l'articolata gamma di interventi - e le connesse spese di funzionamento - ad esso assegnati dall'indirizzo politico, in coerenza con gli obiettivi di intervento predefiniti.

In allegato alla circolare è riportato, nella sezione I (Allegato 2) un modulo *pro forma* della relazione tecnica standard: in esso devono essere evidenziate, in distinte sezioni, la natura del provvedimento, l'amministrazione proponente, la tipologia dell'atto e la dettagliata elencazione degli oneri di spesa, con correlativa indicazione della copertura.

andamenti di finanza pubblica per l'anno 2006", pubblicata nella G.U. del 15 giugno 2006, n. 137. Tale direttiva ha in particolare ricordato come le coperture finanziarie dei nuovi provvedimenti debbano essere idonee a garantire il rispetto dell'art. 81 della Costituzione, nonché degli obiettivi contenuti nel Patto di stabilità, in relazione agli impatti sui saldi di finanza pubblica. A tale fine le amministrazioni proponenti dovranno corredare ciascun provvedimento della prescritta relazione tecnica, redatta secondo il modello standard previsto dalla direttiva del 23 dicembre 2004; nella relazione tecnica va dimostrato l'equilibrio di copertura con riguardo al saldo netto da finanziare del bilancio statale, al fabbisogno e all'indebitamento netto delle pubbliche amministrazioni. Le iniziative legislative non saranno prese in considerazione se prive di relazioni tecniche o, comunque, se le stesse siano redatte in difformità dal prescritto modello standard.

E' inoltre specificato (alla lettera F) l'obbligo di indicare, con un SI o un NO, se il provvedimento comporta oneri per le pubbliche amministrazioni diverse dallo Stato.

Nella sezione II va indicata, distintamente per articolo e comma, per ciascuna disposizione di interesse finanziario, l'articolazione cronologica dell'onere, se di parte corrente o capitale, con l'eventuale indicazione dell'anno terminale, avendo cura di specificare i dati e i parametri impiegati per la quantificazione nonché le metodologie di calcolo degli oneri considerati.

A tale riguardo, nelle tabelle 1 e 1-bis va esplicitato l'ammontare degli onere attesi, per quota annuale e permanente, distintamente tra parte in conto capitale ed in conto corrente, nelle annualità di riferimento, avendo cura di tenere in separata evidenza la componente a carico del bilancio dello Stato da quella a carico delle altre pubbliche amministrazioni.

Nella sezione II-bis (tabelle 2 e 2-bis) va riportato il prospetto di sintesi degli effetti complessivamente considerati nelle tabelle 1 e 1-bis.

La sezione III deve indicare, per l'intero provvedimento, l'articolazione delle coperture finanziarie delle disposizioni di spesa o di minori entrate, con l'eventuale specificazione di altri oneri a carico di enti della P.A., mentre le sezioni IV e V devono recare, rispettivamente, l'eventuale clausola di salvaguardia e l'indicazione degli effetti d'impatto netti stimati sui saldi di finanza pubblica.

2. LA VERIFICA DEGLI EFFETTI FINANZIARI: METODI E CRITERI

2.1 La verifica della coerenza tra contenuto della norma e relazione tecnica

Uno degli obiettivi del procedimento di verifica della quantificazione è lo scrutinio della coerenza tra il contenuto delle disposizioni e gli effetti quantificati dalla relazione tecnica.

L'esperienza applicativa in questo campo sembra indicare che il problema della corretta quantificazione dell'impatto finanziario sul bilancio delle innovazioni legislative, su base sia annuale che pluriennale, costituisce il punto nevralgico in ordine al rispetto del principio di copertura sancito dall'articolo 81, quarto comma, della Costituzione.

In altri termini, la corretta quantificazione degli oneri si innesta, influenzandone decisamente le concrete modalità di applicazione, sul rapporto tra decisione di spesa e di copertura stabilito dall'articolo 81 della Costituzione: circostanza che, trovando diretto riferimento nella Legge fondamentale, determina l'impossibilità di rinviare ad una fase temporale successiva la quantificazione degli effetti finanziari e le relative coperture.

Non di meno, nei fatti tale coerenza può non realizzarsi, il più delle volte, per due ordini di motivi:

- perché la relazione tecnica non considera tutte le norme aventi effetti finanziari. Si tratta dell'ipotesi in cui emergano disposizioni

che, pur presentando profili di onerosità, non risultano considerate dalla relazione tecnica. Tale lacuna è spesso alla base di richieste al Governo di chiarimenti o di un'integrazione della relazione tecnica;

- perché le quantificazioni indicate nella relazione tecnica non trovano pieno riscontro nel testo della norma a cui si riferiscono.

Al fine di garantire la piena rispondenza tra il contenuto della relazione tecnica e il tenore della norma talvolta, in caso di *navette* tra Camera e Senato, può rendersi indispensabile un aggiornamento della relazione tecnica, oltre che in riferimento a norme onerose nuove. Si tratta di una buona pratica che non sempre viene però rispettata.

L'aggiornamento della relazione tecnica può risolversi in un adeguamento delle stime contenute nella relazione tecnica agli effettivi (o semplicemente nuovi) contenuti del testo normativo⁶ ovvero in un chiarimento del contenuto finanziario della norma, in modo da comprovare la coerenza rispetto alle quantificazioni contenute nella relazione tecnica, e, al limite, può condurre ad una modifica della norma in modo da renderla rispondente ai vincoli finanziari implicitamente posti.

2.2 La verifica della quantificazione degli effetti finanziari delle innovazioni normative

Sul piano metodologico, la già citata direttiva della Presidenza del Consiglio dei ministri del 23 dicembre 2004 sulla redazione della relazione tecnica *standard* ha introdotto una metodologia sistematica

⁶ Con conseguente adeguamento della copertura finanziaria.

ed esaustiva alla quale le amministrazioni sono tenute a fare riferimento nella stesura delle relazioni tecniche relative a provvedimenti con effetti finanziari. Nei fatti, tuttavia, accade sovente che la relazione tecnica non venga redatta secondo i criteri e gli schemi individuati dalla direttiva: talvolta, infatti, le amministrazioni tendono a limitarsi a "prospettare i principali elementi e passaggi di un percorso logico"⁷.

Ciò premesso, è possibile tuttavia individuare tre fasi relative alla quantificazione dei provvedimenti con effetti finanziari: la prima relativa alla individuazione delle norme o delle singole disposizioni in esse contenute, che possono determinare effetti finanziari; la seconda relativa alla identificazione delle fonti più idonee ed aggiornate per la determinazione delle variabili necessarie alla quantificazione della norma; la terza attinente alla valutazione dell'impatto sulla normativa vigente della disposizione che dovrebbe determinare gli effetti, tenendo inoltre conto degli effetti di interdipendenza che si creano rispetto ad altri provvedimenti.

2.3 La quantificazione nelle proposte normative di iniziativa parlamentare

Il procedimento di quantificazione per i progetti di legge di iniziativa parlamentare presenta alcune particolarità rispetto a quello relativo ai disegni di legge e agli altri atti di provenienza governativa.

⁷ Si esprime in questi termini la circolare della Presidenza del Consiglio dei ministri del 29 aprile 1988, n. 10.3.1/77, Coordinamento in materia di esame delle iniziative legislative nella fase di formazione ed in quella di discussione parlamentare.

Mentre, infatti, per gli atti legislativi di iniziativa del Governo che comportino conseguenze finanziarie la presenza della relazione tecnica, come prescritta dall'articolo 11-ter della legge n. 468 del 1978, condiziona la stessa presentazione del disegno di legge, tale obbligo non sussiste per le proposte presentate dai parlamentari, per le quali la relazione deve essere fornita dal Governo solo su richiesta delle Commissioni parlamentari.

La non obbligatorietà della relazione può comportare che, pur in presenza di progetti di legge recanti oneri finanziari, la stessa non venga richiesta né dalla Commissione di merito né, in sede di parere per gli aspetti di propria competenza, dalla 5^a Commissione, qualora quest'ultima non rilevi la presenza di profili problematici attinenti alla quantificazione e, pertanto, concordi sulla stima degli oneri proposta ovvero sulla loro assenza. In molti casi, peraltro, e soprattutto in ordine a progetti di legge a forte impatto organizzativo, con conseguenti oneri per il personale o per strutture pubbliche, ovvero per provvedimenti recanti benefici economici di carattere generale, l'acquisizione della relazione tecnica – che – si ripete - può anche essere richiesta dalla Commissione di merito – costituisce una fase procedurale di grande utilità ai fini del proseguimento e della conclusione dell'esame parlamentare.

La non obbligatorietà della relazione tecnica si estende ovviamente anche agli emendamenti di iniziativa parlamentare. Sul punto va ricordato tuttavia che, nel corso della manovra di bilancio 2008-2010, per la prima volta è stata predisposta sistematicamente, da parte del Governo, la relazione tecnica anche con riferimento agli emendamenti presentati dal relatore.

Inquadrando la novità dal punto di vista delle procedure parlamentari⁸, va rilevato che la circostanza consente al Parlamento di avere una documentazione sugli effetti finanziari anche di emendamenti che in molti casi hanno un notevole impatto finanziario e che presentano, al contempo, un'elevata probabilità di approvazione; essa è sembrata altresì idonea (almeno in astratto) a ridurre il ricorso a pratiche al riguardo sostanzialmente elusive⁹.

2.4 L'attività di verifica dei dati

Dal punto di vista della possibilità di accedere alle informazioni alla base della quantificazione degli oneri, l'esecutivo occupa una posizione di vantaggio informativo nel processo di quantificazione, atteso anche che i dati sono disponibili anzitutto presso i singoli dicasteri competenti.

L'attività di verifica che compete tipicamente alle Camere si esplica sostanzialmente attraverso metodologie ormai consolidate presso i Servizi del Bilancio, i cui passaggi essenziali possono così sintetizzarsi:

⁸ L'innovazione procedurale coincide con una delle conclusioni cui era giunta l'indagine conoscitiva sulle linee di riforma degli strumenti e delle procedure di bilancio promossa nel corso della XV legislatura dalle Commissioni bilancio della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica. Nel documento conclusivo si proponeva infatti di verificare l'efficacia delle norme regolamentari al fine di conseguire l'obiettivo del "rafforzamento della documentazione a disposizione del Parlamento attraverso la predisposizione della relazione tecnica anche con riferimento agli emendamenti a firma del relatore e a quelli su cui il Governo esprime parere favorevole" (Cfr. SENATO DELLA REPUBBLICA, 5^a Commissione permanente, resoconto stenografico n. 3 - Indagine conoscitiva sulle linee di riforma degli strumenti e delle procedure di bilancio- , 98^a seduta, mercoledì 16 maggio 2007, pag. 23).

⁹ Si ricorda che ai sensi dell'art. 76-bis, comma 2, del Regolamento del Senato, sono improponibili i soli emendamenti di iniziativa governativa che comportino nuove o maggiori spese ovvero diminuzione di entrate e non siano corredati della relazione tecnica.

- controllo sui criteri di rilevazione e di elaborazione dei dati contenuti nella relazione tecnica, per valutarne la completezza e il grado di corrispondenza alla fattispecie in esame;
- eventuale raffronto con dati analoghi riportati in relazioni tecniche ad altri disegni di legge;
- ricorso a fonti governative di diverso genere (relazioni di settore, documenti del Ministero dell'economia, interventi del Governo presso le Assemblee parlamentari, rapporti di organi demandati allo studio e all'analisi di specifici settori, come il Nucleo di valutazione della spesa previdenziale, etc.), alle pubblicazioni di altre istituzioni pubbliche (quali, ad esempio, Banca d'Italia, Istat, Inps) e a documenti di istituti di ricerca di rilievo nazionale (CER, REF, ISAE ecc) o internazionale (per esempio, l'OCSE)¹⁰.

L'attività di verifica dei dati si innesta di fatto sulla previsione della legge di contabilità (articolo 11-ter, comma 2, della legge n. 468 del 1978), che impone al Governo di indicare nella relazione tecnica non soltanto i risultati della quantificazione ma anche “il procedimento seguito per ottenerli”. In questo modo con l'attività di verifica è possibile anche fornire una valutazione sulla coerenza e la logicità della relazione, sull'idoneità dei parametri di calcolo adottati e sulla corretta utilizzazione del supporto statistico alle stime.

Spesso risulta necessario reperire, presso fonti specializzate, dati più analitici o più aderenti alla fattispecie esaminata, qualora si

¹⁰ Al riguardo, il raffronto dei dati riportati nella relazione tecnica con altre fonti dovrebbe stimolare il Governo a presentare dati coerenti al fine di evitare che eventuali discordanze (anche tra diverse fonti dello stesso esecutivo, se non addirittura tra dati di uno stesso Ministero a distanza di qualche tempo) possano essere rilevate e contestate.

ritengano non idonei allo scopo gli elementi disponibili. In questo senso, costituiscono talvolta parametro di confronto i dati elaborati periodicamente dalle associazioni di categoria.

2.5 La tecnica del "tetto di spesa"

Una specifica menzione merita la questione dell'utilizzo, sempre più diffuso, della tecnica del tetto di spesa nell'ambito del processo di quantificazione dell'onere. Tale strumento, che apparentemente sembra risolvere il problema della correttezza della quantificazione, prevedendo la destinazione di un determinato ammontare di risorse per una specifica finalità, in realtà è coerente con la sua *ratio* soltanto sotto certe condizioni, spesso di non facile realizzabilità.

Il primo problema si pone con riferimento alla coesistenza tra formulazioni normative che configurano diritti soggettivi e tetti di spesa, in quanto l'attribuzione di un diritto ad una platea di soggetti in presenza di determinati requisiti si pone in evidente contrasto con la tecnica del tetto di spesa, a meno che tale platea - eventualità peraltro assai remota - sia esattamente predeterminabile nella sua estensione, anche sotto il profilo delle sue modifiche nel corso del tempo. Infatti, in presenza di un diritto soggettivo, l'esaurimento delle risorse stanziato con il tetto di spesa non può costituire un vincolo a fronte, appunto, della inderogabilità del diritto, il cui rispetto prevale a fronte di quello rappresentato dal contenimento del beneficio nei limiti delle risorse stanziato. Pertanto, in presenza di diritti soggettivi, anche se unitariamente predeterminabili con esattezza, soltanto una precisa individuazione *ex ante* della platea dei beneficiari appare rendere

compatibile con oneri di tal natura l'utilizzo della tecnica del tetto di spesa.

In generale, pertanto, in mancanza di una quantificazione puntuale degli oneri, soltanto ove gli stessi (eventualità assente *in primis* nel caso anzidetto di un diritto soggettivo) presentino la caratteristica della modulabilità è corretto l'utilizzo di un tetto di spesa.

Un'altra fattispecie per la quale sono stati sollevate perplessità in ordine all'utilizzo dello strumento in esame - perlomeno in assenza di una quantificazione degli oneri ai quali l'autorizzazione di spesa è destinata - è rappresentata dagli investimenti pubblici. Infatti, come ripetutamente segnalato anche dalla Corte dei conti, in presenza di interventi del genere in molti casi non è possibile valutare se le risorse stanziare, che rappresentano sì un tetto di spesa, ma che possono non essere idonee a consentire l'effettivo completamento degli interventi, siano o meno sufficienti ad escludere ragionevolmente la necessità in futuro di far ricorso ad ulteriori finanziamenti per effettuare altre spese connesse agli interventi oggetto della norma. Tale valutazione appare tanto più doverosa in quanto le opere che si intende realizzare attraverso gli investimenti pubblici hanno nella quasi totalità un carattere più o meno marcato di indivisibilità, per cui una realizzazione parziale non determina una utilità direttamente proporzionale alle risorse investite¹¹.

¹¹ Così si è espressa la Corte dei conti, ad esempio, nella "Relazione sulla tipologia delle coperture adottate e sulle tecniche di quantificazione degli oneri relative alle leggi pubblicate nel quadrimestre maggio-agosto 2003", doc. XLVIII, n. 8.

3. CENNI ALLE PROBLEMATICHE GENERALI DELLA VERIFICA DELLA QUANTIFICAZIONE

Nell'esecuzione del procedimento di verifica della quantificazione vengono affrontate numerose questioni metodologiche relative alla stima degli effetti delle disposizioni esaminate.

In linea generale si può affermare che l'interlocuzione fra la Ragioneria Generale dello Stato, gli uffici dei Ministeri competenti per materia e la Corte dei conti ha consentito, ad oggi, di costruire una base comune di regole condivise che hanno consentito un progressivo affinamento ed omogeneizzazione delle tecniche di determinazione degli effetti finanziari.

Pur non essendo questa la sede per una disamina di dettaglio di tutta la sterminata casistica dei problemi attinenti alla verifica delle quantificazioni, appare comunque utile accennare, di seguito, ad alcune tematiche di ordine generale che si presentano più di frequente nella citata attività di verifica.

3.1 Il criterio della prudenzialità nella stima degli effetti finanziari

Nella verifica degli effetti finanziari si pone di frequente la questione dell'attendibilità delle previsioni di risparmio e/o di maggiore entrata ascritte a talune disposizioni.

Il criterio della prudenzialità è un importante canone di condotta che si è affermato sia sulla base dei risultati delle esperienze applicative, sia in presenza di disposizioni che non si prestano ad

un'analisi specifica dei fattori di minore spesa o di maggiore entrata da esse determinati e per le quali, pertanto, le relative relazioni tecniche considerano l'ammontare del risparmio di spesa o dell'incremento di gettito il risultato necessario del “vincolo-obiettivo” introdotto con la norma.

In tali situazioni, l'applicazione del criterio di prudenzialità richiede che siano attentamente scrutinate le condizioni per il conseguimento effettivo degli effetti finanziari quantificati nelle relazioni tecniche. Ciò soprattutto nei casi in cui le riduzioni di spesa o le maggiori entrate siano portate a copertura di maggiori oneri certi. In mancanza delle predette condizioni, essendo l'entità dei risparmi (o delle entrate) verificabile soltanto sulla base dei dati di consuntivo, sarebbe ovviamente preferibile che le relative risorse, qualora utilizzate per la copertura di effetti onerosi caratterizzati da un ragionevole grado di certezza, mantenessero un margine positivo rispetto all'onere, consentendo pertanto la copertura anche in presenza di effetti minori rispetto a quelli teoricamente preventivabili.

3.2 Quantificazioni e copertura per oneri che si producono dopo il triennio

Ai fini del rispetto dell'articolo 81, quarto comma, della Costituzione, assume un particolare rilievo il problema della determinazione degli oneri previsti oltre la durata del bilancio pluriennale e di quelli recati “a regime” dalle leggi di spesa pluriennali.

I consolidati indirizzi interpretativi dell'articolo 81 della Costituzione, come stabiliti dalla giurisprudenza costituzionale¹², impongono di individuare l'onere previsto dalle norme per tutto il periodo di effettiva durata della legge di spesa, indicando i relativi mezzi di copertura.

In particolare, a giudizio della Corte costituzionale¹³, la ragionevolezza della copertura va valutata facendo riferimento al parametro della coerenza tra onere coperto nel triennio ed onere a regime, quale condizione per il mantenimento di un plausibile equilibrio tra entrate e spese nel tempo. Pertanto, la quantificazione degli oneri e la relativa previsione di copertura può ritenersi idonea soltanto se non si determina un apprezzabile scostamento tra l'onere massimo indicato nel bilancio pluriennale e gli oneri previsti per gli esercizi successivi.

Tali orientamenti sono stati ribaditi di recente nel “Manuale di redazione della relazione tecnica”, contenuto nella citata Direttiva del Presidente del Consiglio del 23 dicembre 2004¹⁴.

Viene infatti espressamente prevista la necessità, in caso di oneri che proseguano oltre il triennio, di indicare in un'apposita colonna (denominata “anno terminale”) l'anno in cui cessa l'onere e di quantificare lo stesso per gli anni successivi al terzo.

Risulta inoltre ormai consolidata l'esigenza di un'attenta valutazione del rapporto tra oneri “a regime” ed onere previsto per l'ultimo esercizio considerato nella clausola di copertura finanziaria;

¹² Tale giurisprudenza ha avuto la sua prima manifestazione con la sentenza n. 1 del 1966.

¹³ V. in particolare le sentenze n. 384 del 1991 e 25 del 1993.

¹⁴ Che ha configurato – all'allegato 2 della Direttiva - le regole per la predisposizione della relazione tecnica standard.

ciò al fine di evitare un andamento “marcatamente crescente” degli oneri oltre il triennio di riferimento, suscettibile di creare uno squilibrio tendenziale tra oneri e coperture, tale da richiedere, quindi, interventi di integrazione della copertura finanziaria. A tale fine, qualora l’onere massimo si produca successivamente al primo triennio, l’importo in questione viene imputato all’ultimo anno del triennio medesimo, anche se da tale prassi potrebbe derivare un uso poco efficiente delle risorse pubbliche a causa delle eccessive economie di bilancio che dovrebbero presentarsi per ogni anno in cui l’onere sostenuto è inferiore alla copertura prevista.

Rispetto a quanto ora appena illustrato circa le modalità di copertura degli oneri ultratriennali, un diverso criterio è stato seguito per il decreto legge n. 68 del 2006, sul reimpiego di lavoratori ultracinquantenni, per il quale, anziché all’onere massimo che si produce dopo il triennio, la copertura è stata riferita all’onere medio ultratriennale. Tale scelta innovativa non apparsa tuttavia ispirata a criteri di sufficiente prudenzialità¹⁵, non sembrando tecnicamente esaustivo l'argomento addotto dal rappresentante del Governo a sostegno della scelta adottata, in base al quale l'assunzione dell'onere medio anziché di quello massimo non presenterebbe profili problematici qualora la quantificazione degli oneri del provvedimento sia a sua volta ispirata a criteri prudenziali.

¹⁵ V. Nota di Lettura n. 193 del 2006, pagina 5.

3.3 Le clausole di non onerosità delle norme

La 5^a Commissione è spesso chiamata ad esaminare norme che si presentano totalmente sprovviste di disciplina degli effetti finanziari: è il caso delle disposizioni che incidono marginalmente¹⁶ sull'organizzazione e sugli adempimenti delle pubbliche amministrazioni o delle disposizioni recanti effetti finanziari di lieve entità o a carattere eventuale. La necessità di impedire che tali norme possano determinare in sede applicativa oneri ha richiesto l'introduzione delle c.d. clausole di non onerosità (che possono essere presenti nel testo originario dei provvedimenti o possono essere proposte nei pareri della 5^a Commissione)¹⁷.

Tali formulazioni sono spesso rafforzate dalla previsione che l'esercizio effettivo della funzione o l'intervento possano essere decisi dall'ente pubblico destinatario compatibilmente con la disponibilità delle necessarie risorse finanziarie.

A titolo meramente esemplificativo si segnala il diffuso utilizzo di tali clausole in occasione dell'istituzione di nuovi organi, uffici, comitati ecc, soltanto in taluni casi rafforzate dall'espressa esclusione di compensi a qualsiasi titolo da erogare ai componenti delle strutture di nuova istituzione.

Va da sé che la clausola dell'assenza di nuovi o maggiori oneri garantisce la neutralità finanziaria della disposizione a condizione che

¹⁶ Talvolta le norme proposte incidono in termini ritenuti comunque compatibili con un'invarianza delle dotazioni finanziarie.

¹⁷ Tali clausole vengono di norma espresse prevedendosi che dalla norma "non devono discendere nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica" o che "ai relativi oneri si provvede a carico degli ordinari stanziamenti di bilancio delle amministrazioni interessate", ovvero, ancora, che agli adempimenti disposti dalla norma si deve provvedere "con le risorse umane, strumentali e finanziarie già previste a legislazione vigente".

essa sia in concreto praticabile, secondo una valutazione che la Commissione bilancio rende, caso per caso, in relazione alle norme in esame.

Da valutarsi nella singola proposta normativa è in particolare la clausola d'invarianza che pone gli eventuali oneri derivanti dalla norma a carico degli "ordinari stanziamenti di bilancio" delle amministrazioni interessate. In tale ipotesi occorre infatti considerare se le nuove funzioni siano o meno espletabili, effettivamente, con le risorse finanziarie disponibili presso le amministrazioni medesime, onde evitare che successivamente - in sede di previsione annuale di bilancio - le richieste delle amministrazioni interessate determinino l'appostamento delle risorse aggiuntive necessarie per gli adempimenti richiesti dalle norme. La necessità perlomeno di una garanzia circa la concreta realizzabilità della clausola d'invarianza nei termini anzidetti appare pertanto un presidio minimale per evitare che tale clausola finisca per celare una copertura sul bilancio, anche alla luce del suo uso sempre più frequente.

Clausole di non onerosità possono anche essere formulate a presidio di una presumibile compensatività di effetti finanziari di segno opposto, addotta dalla relazione tecnica. In questo caso la 5^a Commissione, pur non contestando l'assunto contenuto nella relazione tecnica, ha infatti spesso proposto - in via cautelativa, qualora assente – di accompagnare tale indicazione con una specifica disposizione volta a garantire il rispetto del vincolo di invarianza.

3.4 La riduzione delle autorizzazioni di spesa per la copertura di nuovi oneri

La riduzione di autorizzazioni di spesa è una delle modalità utilizzabili, ai sensi della legge n. 468 del 1978¹⁸, per la copertura degli oneri recati dai provvedimenti: essa consiste nella ridestinazione di risorse da una finalità, per la quale erano state inizialmente stanziare, ad una nuova.

La circostanza si può determinare per due ordini di motivi. In un primo caso, lo stanziamento si può rivelare sovrabbondante rispetto alle necessità; in un secondo caso, con decisione discrezionale, il legislatore può decidere di ridurre lo stanziamento a copertura dell'onere.

In ragione di tale caratteristica, che determina di fatto un definanziamento della finalità da cui si prelevano le risorse da destinare alla nuova finalità di copertura, il suo impiego richiederebbe che la corrispondente relazione tecnica evidenzi:

- 1) l'effettiva disponibilità degli stanziamenti dai quali si attinge;
- 2) le ragioni del mancato utilizzo delle risorse per le finalità cui erano originariamente destinate;
- 3) l'assenza di programmi di spesa che possano determinare *ex post* la necessità di destinare ulteriori risorse ai provvedimenti sulla cui autorizzazione di spesa si incide.

In particolare, la normale cautela necessiterebbe di precisare se la citata disponibilità delle risorse sia dovuta ad imprecisioni nella

¹⁸ In particolare come prevede l'articolo 11-ter, comma 1, lett. b), della legge n. 468 del 1978.

iniziale quantificazione (da cui sarebbe derivata una stima per eccesso degli oneri), ovvero ad una modifica sopravvenuta nella realizzazione degli obiettivi perseguiti dal precedente stanziamento.

Sulla necessità di corredare di idonei elementi informativi la modalità di copertura in esame si è conformemente espressa anche la Corte dei conti.

3.5 Gli effetti sui saldi di fabbisogno ed indebitamento del bilancio dello Stato

Nell'effettuazione della verifica delle quantificazioni si avverte sempre più una forte differenziazione tra i principi contabili adottati nel bilancio dello Stato e quelli usati a livello comunitario.

Mentre a livello statale e regionale le assemblee legislative approvano bilanci di competenza finanziaria, a livello comunitario gli accordi prevedono che la programmazione e il giudizio sugli esiti di finanza pubblica siano realizzati con riferimento a statistiche costruite utilizzando le regole rilevanti per la costruzione della contabilità nazionale (competenza economica).

Il raggiungimento degli obiettivi finanziari da parte di un paese viene quindi valutato sulla base di informazioni diverse da quelle oggetto della decisione da parte del Parlamento sui provvedimenti legislativi di cui alla sessione di bilancio. La circostanza genera una discrasia tra il *policy making* interno e le valutazioni di *compliance* finanziaria a livello europeo.

La quantificazione degli oneri relativi ai provvedimenti diversi da quelli di cui alla sessione viene invece effettuata, di norma, in base

al criterio della competenza giuridica e, pertanto, considera gli effetti sul saldo netto da finanziare mentre tralascia l'indicazione degli effetti sul fabbisogno del settore statale e sull'indebitamento netto delle PP.AA.¹⁹.

I differenti effetti assunti ai fini dei saldi, in virtù della diversa ottica (competenza o cassa) e del diverso ambito di riferimento (il bilancio statale o il conto economico consolidato delle PP.AA.) in base alla quale vengono stimati, richiedono, in ogni caso, l'assunzione di criteri trasparenti da utilizzare nella quantificazione degli effetti finanziari.

Il Servizio del bilancio ha più volte segnalato la necessità che fossero esplicitati in relazione tecnica i criteri utilizzati per la quantificazione degli effetti finanziari, spesso non indicati²⁰.

Tale esigenza trova conferma, sul versante amministrativo, nella già citata Direttiva²¹ del Presidente del Consiglio dei ministri che ha introdotto la c.d. “relazione tecnica *standard*” alla quale dovrebbero conformarsi le RT relative a ciascun provvedimento che comporti effetti finanziari. Tale modello di relazione tecnica prevede infatti, in primo luogo, che gli effetti finanziari siano valutati non solo in termini di saldo netto da finanziare, ma anche in termini di

¹⁹ Le variazioni sui saldi di fabbisogno del settore statale e dell'indebitamento netto della P.A. riflettono gli effetti finanziari recati dalle norme in termini, rispettivamente, di cassa e di competenza economica. Peraltro di recente è invalsa una prassi (il primo caso si è avuto in rapporto all'articolo 5 del decreto-legge n. 4 del 2006) consistente nell'introduzione di coperture che si riferiscono esclusivamente al fabbisogno e all'indebitamento – e non al saldo netto da finanziare – apprestando quindi risorse che scaturiscono da misure che hanno effetto solo su questi saldi: l'utilizzo di tali risorse richiede – necessariamente – che sia stato correttamente quantificato l'effetto finanziario ascrivito alle disposizioni da cui si trae la copertura. E' chiaro poi che l'introduzione di tale innovazione, grazie alla quale un onere anche di competenza finanziaria non viene esplicitamente coperto sulla base di tale contabilità, bensì solo in riferimento alla contabilità economica e a quella di tesoreria, pone importanti questioni metodologiche, atteso che, se si è effettivamente in presenza di una nuova interpretazione dell'obbligo di copertura finanziaria, ne vanno esaminati i numerosi e delicati risvolti, almeno sul piano meramente operativo.

²⁰ In senso conforme alla richiesta del Servizio del bilancio, vedasi la Nota tecnica emanata dalla Presidenza della Repubblica il 5 luglio del 2001.

²¹ Direttiva del Presidente del Consiglio dei Ministri del 23 dicembre 2004, già citata.

fabbisogno e di indebitamento netto e, in secondo luogo, che qualora vi siano differenze di effetti nei tre aggregati, siano fornite le motivazioni alla base delle predette differenze.

Considerato che i saldi diversi da quelli di competenza finanziaria dovrebbero essere il frutto della gestione delle grandezze di finanza pubblica e della classificazione *ex post* di tali grandezze, mentre il comando legislativo avviene necessariamente *ex ante*, il che spiega il motivo per cui quasi all'unanimità l'obbligo di copertura è stato considerato in termini di competenza finanziaria (attenendo alla responsabilità dell'esecutivo le modalità con cui viene dato seguito al dettato legislativo), ad un prima considerazione va rilevato nell'ipotesi considerata che dovrebbe essere anzitutto chiarito se nelle intenzioni del governo una tale metodologia debba essere prevista sistematicamente o solo in alcuni casi, nell'intesa, in questa seconda ipotesi, che ne vengano chiariti di volta in volta i motivi.

In secondo luogo, per far assumere validità giuridica ai parametri diversi dalla contabilità finanziaria, occorrerebbe che gli obiettivi, del pari di quelli di contabilità finanziaria, venissero fissati con norma, soluzione, questa, che se appare necessitata per un verso (assunzione di un parametro di copertura giuridicamente vincolante), per altro verso può creare problemi data proprio la evidenziata natura gestionale e statistica dei parametri diversi da quelli della contabilità finanziaria.

In terzo luogo andrebbe costruita o comunque esplicitata una griglia di coefficienti di realizzabilità in termini e di contabilità di tesoreria e di competenza economica delle coperture finanziarie possibili, come è doveroso se occorre trarre conseguenze in termini di

diversa metodologia della stessa emendabilità parlamentare. Si tratterebbe comunque di un esercizio non agevole, atteso che ciascuna tipologia di copertura, peraltro di numero e modalità operativa estremamente variabile, presenta un determinato coefficiente, da rapportare poi all'onere che in tal modo viene coperto, a sua volta ugualmente variabile per ciascun caso.

In ordine a tale problematica nell'ambito della sessione di bilancio giova ricordare il dibattito svoltosi in relazione alla copertura di un emendamento al disegno di legge finanziaria 2008 presentato dal relatore presso la Commissione bilancio del Senato (em. 3.2000 (testo 2) con il quale è stato abolito un ticket sanitario)²², atteso che la copertura adottata in prima istanza contrastava con la sopra citata istanza di estensione a tutti e tre i saldi della quantificazione e della copertura degli oneri correlati alla sessione di bilancio²³.

Va ricordato che anche la direttiva del Presidente del consiglio dei ministri²⁴, varata durante la XV legislatura sullo stesso argomento, ha ribadito come nella relazione tecnica vada dimostrato l'equilibrio di copertura con riguardo al saldo netto da finanziare del bilancio statale, al fabbisogno e all'indebitamento netto delle pubbliche amministrazioni.

Per quanto concerne l'ipotesi di una norma che, fuori sessione, peggiori il solo fabbisogno (un caso ricorrente è rappresentato da

²² Parte del dibattito si è incentrata sulla necessità o meno di RT per emendamenti di origine non governativa e sulla valenza dell'asseverazione della RT da parte della RGS. Tali questioni non sono analizzate in questa sede (v. DB n. 44, pagg. 20-22 e 29-30).

²³ Per la ricostruzione della vicenda cfr DB n. 44, pagg. 20-26.

²⁴ Direttiva recante "Definizione dei criteri di carattere generale per il coordinamento dell'azione amministrativa del Governo, intesi all'efficace controllo e monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica per l'anno 2006", pubblicata nella G.U. del 15 giugno 2006, n. 137.

disposizioni che concedono rateizzazioni nel versamento dei contributi agli enti previdenziali), è ormai invalsa la prassi di una copertura limitata ai maggiori interessi (interessi di provvista) che pesano sul bilancio statale correlati all'emissione di titoli del debito pubblico conseguente al peggioramento del fabbisogno, anziché all'intero ammontare di tale peggioramento.

Tuttavia, anche optando per il mantenimento di un regime diverso rispetto a quello infra sessione, ragioni prudenziali indurrebbero a provvedere alla copertura dell'onere in misura corrispondente all'intero impatto sul fabbisogno della norma di spesa. Inoltre, a supporto di tale ultima scelta, interviene un ulteriore elemento, rappresentato dall'obiettivo essenziale della normativa contabile, i.e. il controllo del debito, il cui livello si incrementa in misura equivalente all'ammontare del fabbisogno e non già soltanto all'importo degli interessi sui titoli emessi. In caso contrario, infatti, si finirebbe logicamente per legittimare coperture a valere su ulteriore debito pubblico, compensandosi solo la ricaduta dello stesso in termini di maggiori interessi.

Per i motivi appena esposti e alla luce della rilevanza cruciale rivestita dal debito pubblico nell'impostazione delle politiche di bilancio dello Stato italiano, appare da sottoporre a riflessione la prassi sopra citata.

3.6 La verifica delle quantificazioni nelle deleghe legislative

Il crescente ricorso allo strumento della delega legislativa, riscontrabile soprattutto nelle ultime due legislature, ha dato luogo al

prodursi di numerose problematiche, sia in ordine alla verifica delle relative quantificazioni (comprehensive del riscontro dell'eventuale criterio direttivo della non onerosità) che per i profili concernenti le differenti modalità di copertura degli oneri derivanti dalla attuazione della delega.

Con riguardo al primo aspetto, tanto per le deleghe a carattere oneroso che per quelle finanziariamente neutre, in base alla vigente normativa contabile il procedimento di verifica della relazione tecnica deve comunque essere effettuato due volte: in sede di approvazione delle norme di delega²⁵ e, successivamente, all'atto dell'acquisizione del parere del Parlamento (quando previsto) prima dell'approvazione dei conseguenti decreti legislativi da parte del Governo.

La **prima fase** della verifica ha lo scopo di valutare se le risorse finanziarie siano o meno corrispondenti al conseguimento degli obiettivi e delle finalità perseguite dalla legge delega, ovvero se la neutralità finanziaria della stessa sia effettivamente garantita dalla disciplina che verrà presumibilmente approvata con i decreti delegati. Va segnalato che in numerosi casi in cui la disciplina è stata prefigurata dalla delega con forti caratteri di generalità, la struttura inevitabilmente ricognitiva ed ipotetica della relazione tecnica – che può anche essere assente nel caso delle norme di delega non onerose o ritenute tali – ha spesso reso problematica la verifica della stessa.

La **seconda fase** concerne la verifica della relazione tecnica presentata a corredo degli schemi di decreto legislativo²⁶. Essa si

²⁵ Ciò in attuazione del principio per il quale il legislatore delegante ha "l'obbligo di darsi carico delle conseguenze finanziarie delle sue leggi", disponendo in ordine alla copertura della spesa, come sancito dalla sentenza della Corte costituzionale n. 226 del 1976.

²⁶ La presentazione di RT a corredo degli schemi di decreto è entrata nella prassi a partire dal 1992 ed è stata formalizzata dall'articolo 3 della legge n. 208 del 1999.

svolge secondo le usuali procedure ma, a differenza di quanto avviene nel procedimento legislativo ordinario, nel quale il parere della Commissione bilancio può incidere direttamente sul provvedimento, si conclude con un parere – ovvero con l’espressione dei rilievi sulle conseguenze di carattere finanziario qualora l’atto normativo rientri nella competenza di Commissione diversa dalla 5^a – il cui recepimento è comunque rimesso alla volontà del Governo.

A tal fine numerose disposizioni di delega di approvazione più recente hanno previsto norme volte a rafforzare l’efficacia del parere delle Commissioni bilancio sulla normativa attuativa delle deleghe.

Con riguardo al secondo aspetto, concernente le modalità di copertura, si segnala che in una ampia varietà di casi è stato utilizzato il criterio della invarianza della spesa, disponendosi la neutralità finanziaria della delega rispetto al bilancio dello Stato o delle altre amministrazioni od enti pubblici interessati.

Nel caso delle deleghe prive di effetti onerosi²⁷, il criterio dell’invarianza finanziaria risulta formalizzato mediante l’introduzione di una clausola di non onerosità, ovvero la previsione del principio di invarianza della spesa e/o del gettito. Tale criterio differisce dal precedente in quanto riconosce la possibilità che le singole norme producano effetti finanziari, fermo tuttavia restando il vincolo che la sommatoria degli effetti positivi e negativi sia nulla.

In relazione alle norme di delega aventi carattere oneroso, la copertura dei nuovi o maggiori oneri dovrebbe essere garantita mediante lo stanziamento di specifiche somme già in sede di delega.

²⁷ La clausola di non onerosità assume una formula del tipo “dall’esercizio della delega di cui all’articolo xy non devono derivare oneri a carico della finanza pubblica” ovvero “...a carico del bilancio dello Stato”.

Nel caso che la legge di delega sia sufficientemente dettagliata, in modo da consentire una puntuale quantificazione degli oneri correlati agli emanandi decreti delegati, lo stanziamento o la riduzione di spesa con finalità di copertura dovrebbero essere esattamente indicati a fronte delle singole norme di spesa. I decreti legislativi, in tale ipotesi, si limitano, nella sostanza, ad integrare la disciplina recata dalle norme di delega. Anche le relazioni tecniche prodotte in fase di delega e di attuazione della stessa sono, in linea di massima, analoghe.

Nel caso, invece, in cui la legge di delega abbia una natura sostanzialmente programmatica, risultando impossibile prevedere il *quantum* degli oneri (in taluni casi anche la sussistenza degli stessi), è talvolta accaduto che la relazione tecnica allegata alla stessa si sia limitata a sottolineare la natura di tetto di spesa dello stanziamento disposto, senza fornire ulteriori indicazioni, il che consente comunque di non violare *sic et simpliciter* l'obbligo di predisporre la copertura già in sede di legge-delega. Discussa appare la questione se, in presenza di un'autorizzazione di spesa formulata in termini di previsione di spesa, debba essere la legge-delega a recare un'apposita clausola di salvaguardia degli effetti finanziari. Resta comunque appurato che è compito della legge delega quello di predisporre la copertura degli oneri attesi dall'emanazione dei decreti delegati. Informazioni più circostanziate sull'utilizzo degli stanziamenti sono in tali fattispecie fornite solo in fase di attuazione della delega²⁸.

²⁸ Sulla questione della copertura finanziaria degli oneri recati da leggi delega si è espressa la Consulta con la sentenza 226 del 1976, che ha sancito la violazione dell'art. 81, terzo e quarto comma. Cost., da parte di quelle norme di delega che omettano di disporre in merito alla copertura della spesa o perlomeno di predeterminare i principi e criteri direttivi ai quali il Governo destinatario della delega dovrebbe attenersi per provvedervi esso stesso.

Infatti, il principio risultante dal combinato disposto del terzo e quarto comma dell'art. 81 consiste "nell'imporre al legislatore l'obbligo di darsi carico delle conseguenze finanziarie delle sue leggi,

Per quanto attiene invece, alla soluzione costituita dalla subordinazione della esplicazione dell'efficacia della legge subordinata alla individuazione delle relative risorse vedasi *infra* par. 5.1.

provvedendo al reperimento dei mezzi necessari per farvi fronte. Di regola, perciò, tale obbligo grava sul Parlamento, istituzionalmente preposto all'esercizio della funzione legislativa; così come grava invece sul Governo, allorché, ricorrendo i presupposti di cui all'art. 77 Cost., si faccia esso stesso legislatore, sostituendosi in via di urgenza alle Camere nella forma del decreto-legge. Ma quest'ultima ipotesi differisce profondamente da quella della decretazione delegata, dove é soltanto in forza della previa legge delegante ed in ottemperanza alle disposizioni in questa contenute che il Governo assume l'esercizio della funzione legislativa. In tale ipotesi, deve essere dunque il legislatore delegante a disporre in ordine alla copertura della spesa. [...] Qualora eccezionalmente non fosse possibile, in sede di conferimento della delega, predeterminare rigorosamente in anticipo i mezzi per finanziare le spese che l'attuazione della stessa comporta", viene comunque considerato costituzionalmente legittimo "che il Governo venga a ciò espressamente delegato, beninteso con prefissione di principi e criteri direttivi, come vuole l'art. 76".

4. QUESTIONI ATTINENTI LA VERIFICA DELLA QUANTIFICAZIONE IN SPECIFICI SETTORI

4.1 Entrate

Per quanto concerne l'analisi finanziaria degli effetti recati da norme relative a modifiche di natura fiscale, occorre sottolineare alcuni aspetti peculiari che rendono l'approccio di quantificazione delle entrate differente rispetto a quello delle spese.

4.1.1 Caratteristiche generali delle quantificazioni in materia di entrata

In particolare l'ambito fiscale, con riferimento alla base imponibile, si suddivide in norme che riguardano la fiscalità diretta - pertanto tutte le imposte dirette, quali ad esempio l'IRES o l'IRE (ex-IRPEF), che colpiscono il reddito prodotto dalle società o dalle persone fisiche - e norme che concernono la fiscalità indiretta, pertanto tutte le imposte indirette, tasse e tributi in generale (quali ad esempio l'IVA o le accise che colpiscono i consumi, le produzioni o le fabbricazioni di beni e/o servizi ed anche l'imposta di bollo e di registro che colpiscono le transazioni e alcuni tipi di atti).

Con riferimento invece all'ente impositore direttamente destinatario dei tributi occorre distinguere, in generale, tra tributi erariali e tributi territoriali e locali (per questi ultimi, al di là di ogni approfondimento sulla tipologia di tributi, che offre un'ampia e specifica casistica, è da sottolineare il dibattito attualmente vivo in termini di federalismo fiscale).

Si rende necessario evidenziare queste differenti tipologie di tributi in quanto è in riferimento ad essi che si possono sottolineare alcuni aspetti metodologici. In particolare, per quanto concerne la differenza tra tributi erariali e non, occorre mettere in risalto che la normativa statale può influire direttamente sui tributi erariali (potendone variare aliquote, base imponibile, detrazioni, deduzioni e quant'altro), mentre, nel caso interferisca con la fiscalità territoriale e locale, in base alla vigente normativa di contabilità, essa deve provvedere a coprire le eventuali minori entrate, tipicamente incrementando i trasferimenti agli enti che per effetto della normativa statale modificata dovessero trovarsi penalizzati in termini di gettito (è il caso ad esempio dell'aumento delle deduzioni IRAP stabilito con la legge finanziaria 2007 - "cd. riduzione del cuneo fiscale": di fronte al loro incremento si ha come conseguenza un minor gettito per gli enti territoriali, che è stato compensato mediante un aumento dei trasferimenti alle Regioni da parte dello Stato).

Per quanto concerne invece la differenza tra fiscalità diretta ed indiretta occorre sottolineare due diverse specificità: la prima riguarda la necessaria attenzione ai profili comunitari che deve essere posta nel modificare la normativa in materia di IVA, la seconda riguarda invece le modalità strettamente contabili della quantificazione degli effetti finanziari in termini di competenza e di cassa.

Con riferimento al primo punto giova rammentare che l'IVA è un'imposta armonizzata in ambito comunitario (si pensi alle aliquote ed alle modalità di definizione delle basi imponibili ed alle relative deroghe) e che la tendenza delle raccomandazioni e delle direttive comunitarie converge sempre più verso la definizione di principi

stringenti, di forte condivisione da parte di tutti gli Stati aderenti alla UE.

Conseguenza diretta di ciò, a fronte della maggior semplificazione per i contribuenti comunitari che si trovano in presenza di una normativa condivisa e mediata, è un minor campo d'azione in termini di possibili modifiche normative da parte dei singoli Stati membri.

Con riferimento a tale problematica occorre anche valutare il rilievo di eventuali modifiche legislative che possano innescare la procedura d'infrazione di fronte alla Corte di giustizia europea.

4.1.2 Stime di competenza e di cassa: il cd. effetto saldo/acconto

Per quanto invece concerne la seconda problematica e cioè la modalità di definizione degli effetti finanziari, l'ambito tributario richiede di distinguere tra effetti di competenza ed effetti di cassa recati dalle modifiche normative.

Vi è una sostanziale differenza tra gettito di competenza e gettito di cassa con particolare riferimento alle imposte dirette; infatti, dal punto di vista amministrativo le imposte dirette vengono autoliquidate dai contribuenti nei primi sei mesi dell'anno successivo a quello a cui i redditi si riferiscono.

In questo senso, ad esempio, basti pensare all'obbligo della redazione del bilancio entro i primi quattro mesi dell'anno successivo alla chiusura dell'esercizio di riferimento da parte delle società di capitale, così come alla presentazione della dichiarazione dei redditi che ogni contribuente persona fisica (e società di persone) è chiamato

a compilare con riferimento alle diverse tipologie di reddito percepito nell'anno precedente quello della dichiarazione.

A fronte della liquidazione dell'imposta a debito il contribuente è obbligato a pagare l'imposta a saldo nell'anno successivo a quello di percezione dei redditi; è da tale peculiarità che nasce, quindi, lo sfasamento temporale tra l'ammontare delle imposte di competenza che debbono essere introitate dallo Stato o dagli Enti territoriali e locali e l'effettivo incasso da parte dei medesimi soggetti.

Quindi nelle valutazioni finanziarie di gettito non può non considerarsi che la fase dell'incasso delle entrate si conclude normalmente nell'anno successivo a quello in cui vengono percepiti i redditi, ma che essa trova compimento anche, per una buona parte, nel momento di versamento delle somme in acconto che i contribuenti versano in corso d'anno (con una sostanziale coincidenza del momento di competenza con quello della cassa). Ciò avviene o sotto forma di versamento di ritenute d'acconto (da parte dei soggetti percettori di redditi periodici e ricorrenti come ad esempio quelli da lavoro dipendente o da collaborazioni) o sotto forma di acconti, modulati come quota percentuale, dell'imposta versata nell'anno precedente (tali acconti vengono versati con diverse modalità ma comunque o a rate negli ultimi mesi dell'anno di riferimento e/o in unica rata entro il mese di novembre).

Ciò posto, queste modalità amministrative di gestione delle entrate producono delle variazioni finanziarie che debbono necessariamente tener conto della quota di gettito che viene incassata contestualmente alla competenza e della restante parte che si potrà incassare solo nell'esercizio successivo a quello di competenza; in

buona sostanza si verifica quindi uno slittamento in avanti, nel tempo, delle somme che i contribuenti debbono versare all'ente impositore.

Questo sfasamento temporale, giova sottolineare, viene tuttavia riassorbito normalmente nel secondo anno di applicazione della norma variata, andando poi, a partire dal terzo anno, a coincidere l'effetto di cassa con quello della competenza (in quanto il provvedimento entra "a regime").

Lo slittamento può avvenire con modalità differenti a causa delle diverse regole di gestione delle norme concernenti il versamento dell'imposta; è per tali ragioni che gli effetti finanziari dei provvedimenti di entrata vengono quantificati scontando il c.d. "effetto saldo/acconto" dei versamenti.

Nello specifico, pertanto, la RT relativa ad un provvedimento di entrate effettua la quantificazione, *in primis*, della variazione finanziaria positiva (maggior gettito) o negativa (minor gettito) espressa in termini di competenza; successivamente, ai fini dell'analisi del flusso finanziario negativo (da coprire) o positivo (di cui disporre) si ragiona sui valori espressi in termini di cassa. Si può pertanto evidenziare in tale aspetto una sostanziale differenza tra metodi di quantificazione in materia di entrata e, rispettivamente, di spesa.

Quindi bisognerà considerare che per una quota, pari ad una specifica percentuale della quantificazione di gettito di competenza, la variazione finanziaria effettiva²⁹, cioè di cassa, avverrà in coincidenza con il periodo di competenza, mentre l'incasso effettivo della restante

²⁹ A titolo informativo si rappresenta che per la stima dell'acconto attualmente le RT considerano ai fini IRPEF/IRES una quota pari al 75% dell'importo di competenza e ai fini IRAP una quota pari a circa l'85%.

parte si avrà nel periodo successivo e quindi con uno sfasamento temporale in avanti del maggiore o minor gettito.

Si ritiene opportuno, al fine di una maggiore comprensione, presentare un esempio di relazione tecnica che presenta l'effetto finanziario del c.d. saldo/acconto, i cui effetti finanziari espongono le variazioni di gettito dovute alla legislazione variata, rispetto a quella vigente.

Maggior gettito di competenza IRPEF per i redditi dell'anno 2007 = 57,6 milioni di euro

CASSA IRPEF	2008	2009
Saldo IRPEF 2007	+ 57,6	
Acconto IRPEF 2008	+ 43,2	- 43,2
Saldo IRPEF 2008		
Acconto IRPEF 2009		
TOTALE IRPEF	+ 101	- 43,2

Dati in milioni di euro

Tale slittamento in avanti delle variazioni delle somme da incassare è meno evidente nella quantificazione delle misure legislative afferenti all'IVA, poiché per tale tributo i versamenti sono normalmente mensili e l'unico effetto di slittamento può riguardare il versamento dell'IVA del mese di dicembre, che però viene mediato dall'obbligatorio versamento dell'acconto effettuato negli ultimi giorni dell'anno di competenza.

4.1.3 I modelli di micro-simulazione

Altro aspetto peculiare delle quantificazioni in materia di entrate riguarda il crescente utilizzo da parte dell'amministrazione finanziaria

di modelli di microsimulazione (*modello previsionale IRES/IRPEF*) degli effetti innovativi recati dalle norme fiscali.

Tale procedura prevede che tramite questi modelli, modificando le variabili innovate per effetto delle novelle legislative, si possa ottenere l'effetto finanziario stimato (su campione verosimile) della modifica normativa. Per esempio, il modello di microsimulazione IRPEF si basa sui dati delle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche, disponibili presso l'Anagrafe Tributaria, e misura, in capo ad ogni singolo contribuente, gli effetti delle modifiche normative proposte sui redditi dichiarati, tenendo altresì conto dell'anno di entrata a regime delle modifiche normative prese in considerazione.

In precedenza le RT, in mancanza dei modelli di microsimulazione in discorso, si basavano su processi di stima logico-matematici, su dati di consuntivo, nonché su una serie di assunzioni circa le scelte comportamentali dei contribuenti, che consentivano di ripercorrere il processo di stima della variazione finale finanziaria prodotta dalla norma modificata. Tale metodo, rendendo più chiaro il percorso di quantificazione degli effetti finanziari, rendeva più agevole il conseguente processo di verifica.

Pertanto, se l'utilizzo di tali modelli rende indubbiamente più attendibile la quantificazione, per contro, in mancanza di espliciti riferimenti alle variabili e ai parametri significativi del calcolo (quali ad esempio il numero dei beneficiari di sgravi fiscali o l'aliquota media di riferimento, ecc), in molti casi risulta difficile, ove non impossibile, una verifica puntuale degli effetti finanziari producibili dalla norma in analisi.

Con riferimento a tale aspetto, infatti, una più approfondita esplicitazione delle specifiche variabili coinvolte nella quantificazione finanziaria permetterebbe non solo di verificare più accuratamente la quantificazione del provvedimento in esame, ma in alcuni casi fornirebbe anche importanti indirizzi interpretativi circa i destinatari (soggetti) o l'ambito (oggetto) effettivi di applicazione delle nuove normative.

Infatti le valutazioni quantitative in materia fiscale spesso non possono prescindere dal considerare una serie di effetti connessi e conseguenti alle modifiche in esame, che rende necessaria una conoscenza palese ed approfondita di tutte le variabili interessate che, sicuramente, una procedura di microsimulazione comprende ma di cui allo stato attuale non viene fornita la necessaria esplicitazione .

Sul punto può essere utile considerare un esempio di quantificazione di nuove disposizioni che coinvolgono variabili tra loro connesse ed interrelate, in cui il ricorso al modello di microsimulazione non ha consentito un puntuale riscontro delle stime.

4.1.4 Considerazioni metodologiche sulla stima delle variazioni IRES

Un caso tipico di utilizzo del modello di microsimulazione, che ha reso difficoltosa la verifica della quantificazione è dato, con riferimento alla XV legislatura, dalle norme della legge finanziaria per il 2008 che hanno modificato la normativa IRES e IRAP. In particolare, il comma 33 dell'articolo 1 determinava la variazione in senso opposto dei due parametri fondamentali per la stima degli effetti

sul gettito IRES, vale a dire la base imponibile e l'aliquota legale di tassazione: una serie di disposizioni determinava l'ampliamento della base imponibile (in particolare, attraverso l'eliminazione delle deduzioni extra-contabili e l'introduzione di una nuova disciplina degli interessi passivi), mentre una specifica disposizione abbatteva l'aliquota legale d'imposta.

Il metodo di quantificazione utilizzato nella RT allegata al citato disegno di legge finanziaria³⁰ consisteva essenzialmente nella stima separata delle singole variazioni al margine, riconducibili alle diverse disposizioni, ciascuna delle quali veniva calcolata *coeteris paribus*. Quindi, esemplificando, si è calcolata la variazione di gettito dovuta alla variazione di base imponibile utilizzando la "vecchia" aliquota e, viceversa, la variazione associata all'abbattimento dell'aliquota utilizzando il "vecchio" imponibile. Non si è però proceduto alla sommatoria degli effetti delle singole disposizioni, in quanto ovviamente tale metodo avrebbe trascurato i fattori di interdipendenza tra i due parametri in questione (aliquota e imponibile), per cui – in assenza di correzioni in grado di catturare tali effetti – si sarebbe incorso nel rischio di errori di previsione sull'effetto finale complessivo in termini di gettito associato all'aumento di base imponibile e all'abbattimento dell'aliquota.

La stima della variazione di gettito associata all'abbattimento dell'aliquota a imponibile invariato non era peraltro esplicitata nella RT, ma risultava unicamente dal valore numerico inserito nel prospetto riepilogativo degli effetti di competenza delle normative proposte in materia di IRES.

³⁰ Cfr. A.S. 1817, articolo 3, comma 1.

La RT forniva invece la stima finale complessiva delle misure sull'imponibile e sull'aliquota, che – secondo quanto desumibile dalla stessa RT – sembrava tener conto dell'effetto di interdipendenza delle variazioni delle due variabili considerate. Riguardo a tale procedimento di stima non veniva peraltro fornito alcun dettaglio utile alla verifica della quantificazione.

Nella verifica della quantificazione si è posto, pertanto, un problema di chiarezza espositiva e coerenza metodologica del procedimento di quantificazione, che si riteneva dovesse seguire le seguenti linee:

- a) in prima battuta la quantificazione dovrebbe essere effettuata per ogni singola misura per differenza tra lo scenario a legislazione vigente e quello a legislazione variata; la stima separata di ciascuna disposizione risponde alla necessità pratica di disporre di una valutazione autonoma dei relativi effetti finanziari;
- b) dato il limite di tale impostazione, che è quello di fornire una stima distorta nel caso di forte interdipendenza tra le variabili toccate da più disposizioni, occorrerebbe integrarla con una stima del complesso delle disposizioni in questione che riporti l'effetto derivante dalla variazione simultanea di tutte le variabili coinvolte;
- c) dovrebbero infine essere forniti tutti i necessari elementi esplicativi della correlazione tra la prima stima (quella *coeteris paribus*) e la quantificazione finale.

Con riferimento a tali osservazioni, il Governo³¹ ha prodotto una serie di risposte ai rilievi indicati, affermando tra l'altro di avere adottato una metodologia che preservasse il più alto grado d'informazione possibile sui singoli interventi e chiarendo come i diversi interventi sulle basi imponibili - stimati con il modello previsionale IRES e, quindi, attraverso una microsimulazione, nonché ove necessario con dati macro, rilevati dalle dichiarazioni dei redditi o da fonti esterne - fossero stati applicati al modello previsionale (quando possibile), simultaneamente alla riduzione dell'aliquota che rappresentava il fulcro dell'intervento proposto.

³¹ In data 26 ottobre 2007.

4.2 Sanità

Con riferimento alla spesa sanitaria, prendendo a riferimento la XV legislatura, nel suo corso sono state trattate sia disposizioni miranti a confermare la partecipazione finanziaria delle Regioni, con il mantenimento del meccanismo di adeguamento automatico delle aliquote, finalizzato al ripiano dei disavanzi, sia misure di contenimento definite a livello nazionale, riguardanti la compartecipazione alla spesa da parte dei beneficiari del Servizio sanitario nazionale nei casi di maggiore rischio di inappropriatazza delle prestazioni usufruite.

Sul versante della compartecipazione si è trattato di una quota fissa per ricetta sulle prestazioni di assistenza specialistica ambulatoriale per gli assistiti non esenti e di un *ticket* per gli accessi al pronto soccorso non seguiti da ricovero. Il *ticket* sulle prestazioni specialistiche ambulatoriali, in particolare, era stato dapprima introdotto dalla legge finanziaria per il 2007³², poi ridimensionato dalla legge n. 64 del 2007, di conversione in legge del decreto-legge n. 23 del 2007³³ ed è infine stato rimosso nel corso dell'esame della finanziaria per il 2008³⁴.

Per quanto riguarda la verifica della quantificazione degli effetti finanziari associati all'introduzione ovvero al venir meno, in parte o del tutto, di tali forme di compartecipazione alla spesa sanitaria, sono

³² Nella misura di 10 euro a ricetta.

³³ L'articolo 1-bis ridetermina la quota fissa sulla ricetta nella misura di 3,5 euro per il 2007.

³⁴ In merito alla questione emersa nel corso dell'esame di tale norma ed inerente la contabilizzazione dei relativi effetti, si veda, in proposito, il precedente paragrafo "Gli effetti sui saldi di fabbisogno ed indebitamento del bilancio dello Stato.

emersi taluni elementi di problematicità, legati principalmente alla presenza di normative alquanto differenziate nelle varie regioni; tale circostanza rende infatti poco agevole il confronto tra la situazione a legislazione vigente e quella derivante dalla modifica normativa proposta. A titolo di esempio si può citare la percentuale di abbattimento considerata nella RT per tenere conto del fatto che alcune regioni avevano già introdotto il ticket sul pronto soccorso per talune tipologie di prestazioni: non veniva infatti specificato se i calcoli fossero basati su una specifica ricognizione delle singole realtà regionali, ovvero fossero semplicemente frutto di una stima complessiva.

Per quanto attiene alla tematica dei disavanzi sanitari, nel corso dell'esame del decreto-legge³⁵ recante disposizioni urgenti per il ripiano selettivo dei disavanzi pregressi, sono emerse alcune rilevanti questioni di carattere metodologico relative alla formazione dei disavanzi stessi³⁶, anche sulla base di specifiche informazioni integrative trasmesse dal Governo rispetto a quelle ordinariamente disponibili.

I dati contenuti nella Relazione generale sulla situazione economica del Paese relativi ai disavanzi sanitari riflettono infatti solo in parte gli squilibri di settore delle regioni, in quanto costituiscono semplicemente un raffronto tra il livello di finanziamento deliberato

³⁵ Decreto-legge n. 23 del 20 marzo 2007, convertito dalla legge n. 64 del 17 maggio 2007.

³⁶ I numerosi interventi di ripiano che si sono succeduti nel corso degli anni testimoniano la sensibilità del settore e la difficoltà di disegnare regole che, prendendo atto del vincolo di bilancio, consentano di avere un controllo delle dinamiche di spesa, definendo contesti istituzionali caratterizzati da disciplina fiscale e da un responsabile rapporto tra livelli di governo. Si ricorda che la sanità è stata trattata al di fuori dei meccanismi di controllo del Patto di stabilità interno (che coinvolge la spesa degli enti locali e delle regioni, esclusa la sanità) proprio a causa della specificità della natura della spesa.

dal Cipe e la spesa effettiva registrata per le Aziende Sanitarie Locali e per le Aziende Ospedaliere, senza tenere conto:

- dal lato delle entrate, delle misure di copertura adottate dalle singole regioni, in quanto le entrate proprie sono cristallizzate al 2001;
- dal lato delle spese, dei disavanzi degli IRCCS e dei Policlinici Universitari.

La situazione di fatto dei disavanzi sanitari risulta invece generalmente diversa poiché sconta livelli di entrate superiori, sia a causa della variazione delle basi imponibili, sia a causa delle eventuali variazioni delle aliquote di riferimento sulla base della discrezionalità regionale³⁷.

Con riguardo alla formazione dei disavanzi, è opportuno evidenziare che essa può derivare da cause assai diverse fra di loro: da un lato, una organizzazione non efficiente della produzione dei servizi sanitari, ovvero scelte discrezionali di maggiori prestazioni, da parte delle regioni, rispetto a quanto previsto dai livelli essenziali di assistenza (e in entrambi i casi il relativo finanziamento ricadrebbe sulle singole regioni); dall'altro, potrebbe trattarsi di un errore di previsione in relazione alla quantificazione del finanziamento. In relazione a quest'ultima possibilità si sottolinea che appare difficile prevedere *ex ante* un corretto livello di fabbisogni, tenuto conto che in relazione ai LEA non sono stati individuati al momento costi *standard*³⁸.

³⁷ Inoltre, le regioni possono/devono adottare provvedimenti di copertura a valere sul proprio bilancio, risorse che non compaiono in tali documenti informativi, per cui regioni che formalmente risultano in disavanzo in base ai dati della RGSEP sono di fatto in equilibrio.

³⁸ La Relazione sullo stato sanitario del Paese relativa agli anni 2005 e 2006, presentata nel febbraio 2008, riporta che nell'anno 2004 il costo pro capite nazionale sostenuto per i tre livelli di assistenza (assistenza sanitaria in ambiente di vita e di lavoro, assistenza distrettuale, assistenza ospedaliera) è stato

Sotto questo profilo potrebbe essere opportuno che, in sede di decisione dell'importo di spesa complessiva durante l'esame del disegno di legge finanziaria, venissero esplicitati i criteri di determinazione del fabbisogno complessivo, nonché le ipotesi adottate per l'individuazione delle risorse disponibili, in relazione alle varie fonti di finanziamento³⁹.

Si rileva, infine, che anche la XV legislatura è stata interessata, nell'ambito sanitario, da specifiche tematiche riguardanti la spesa per il personale, con riferimento al vincolo dell'esclusività del rapporto di lavoro per i medici del Servizio sanitario nazionale, ai fini del conferimento dell'incarico di direzione di strutture complesse e semplici (se dotate di autonomia); in particolare, si è posta la problematica connessa al fatto che tale conferimento può determinare il riconoscimento automatico di una specifica indennità ed influisce altresì sulla misura della retribuzione di "posizione" minima dei dirigenti medici incaricati⁴⁰.

pari a 1.632 euro, con un massimo di 2.181 euro nella P.A. di Bolzano ed un minimo di 1.445 euro in Calabria (cfr. SENATO DELLA REPUBBLICA, XV LEGISLATURA, Doc. L, n. 1, pag. 105).

³⁹ In merito alle problematiche attinenti alla spesa sanitaria, si vedano anche le audizioni della Corte dei Conti sul DPEF per gli anni 2008-2011 e sul disegno di legge finanziaria per il 2008.

⁴⁰ Cfr. . SENATO DELLA REPUBBLICA, XV legislatura, Nota di lettura n. 67, gennaio 2008

4.3 Pubblico impiego

Le disposizioni inerenti il funzionamento della pubblica amministrazione ed il pubblico impiego si innestano solitamente su di un contesto normativo che, per effetto di vari interventi normativi, si presenta ad oggi assai stratificato per fonti e discipline di settore. Ragion per cui, con ogni probabilità, principalmente a ragione del riordino intervenuto negli ultimi anni in diversi settori dell'Amministrazione, se ne presenta spesso problematico l'inquadramento entro uno schema, organico e ben definito, di principi e regole aventi una validità generale.

A determinare tali difficoltà contribuiscono, a titolo di esempio: il decreto legge n. 181 del 2006, ancora in fase di completa attuazione; le disposizioni concernenti le deroghe e il progressivo superamento del blocco del *turn over* approvato a partire dalla legge finanziaria 2005; le varie disposizioni in tema di verifica e controllo (massimali al loro incremento) della crescita delle retribuzioni nel pubblico impiego (specie per le componenti integrative e accessorie); lo stanziamento delle risorse per gli aggiornamenti contrattuali (ferme al biennio 2006/2007); le limitazioni alla stipula di contratti a tempo determinato e la previsione di norme di stabilizzazione del personale precario della P.A. a partire dalla legge finanziaria 2007. Queste e altre disposizioni hanno delineato un quadro normativo sensibilmente mutato rispetto alla cornice complessiva in vigore agli inizi del decennio in corso, i cui principi erano sommariamente iscritti nella disposizioni fondamentali contenute nel testo unico sul pubblico impiego (d.lgs. n.

165 del 2001) e nel d.lgs. n. 300 del 1999 concernente l'organizzazione dei dicasteri, sia pure emendati dalle relative integrazioni e modificazioni.

In tal senso, l'articolato contesto normativo generale oggi in vigore su funzionamento e organizzazione della P.A. e del pubblico impiego, su cui un ruolo non secondario è assolto anche dalla fonte normativa contrattuale, presenta rilevanti implicazioni metodologiche per i profili di quantificazione degli oneri di nuove norme, dal momento che la nuova organizzazione delle funzioni, non meno che le modifiche sugli istituti componenti la retribuzione complessiva del personale dipendente (in special modo, la componente integrativa, che concorre a definire le cosiddette retribuzioni di "fatto"), hanno determinato, giocoforza, l'ampliamento e la varietà della casistica di riferimento. Difficoltà non dissimili si determinano anche per le questioni apparentemente più banali, come i profili di onerosità delle disposizioni che si limitano alla mera autorizzazione alla effettuazione di un contingente di nuove assunzioni.

Ad ogni buon conto, procedendo in via di estrema semplificazione, è comunque possibile sintetizzare in tre ordini di questioni metodologiche fondamentali, riflesse in altrettanti profili normativi "sensibili", i tratti caratteristici inerenti i profili di quantificazione degli oneri delle nuove disposizioni che, direttamente o indirettamente, sono suscettibili di determinare effetti finanziari:

a) gli aspetti normativi correlati alla modifica nella configurazione di compiti, attività e funzioni dell'Amministrazione, da cui derivano spesso effetti sulla distribuzione delle unità di personale

in servizio e delle dotazioni organiche di diritto tra i ministeri, con conseguenti modifiche al relativo trattamento economico;

b) le disposizioni relative alla disciplina dell'accesso ai ruoli del pubblico impiego, da raccordarsi con i profili concernenti composizione, e dinamica interna (cd. progressioni "orizzontali" e "verticali") - ai sensi della disciplina contrattuale vigente prevista per i vari comparti - delle aree professionali iscritte nelle dotazioni organiche;

c) le norme recanti gli stanziamenti per gli aggiornamenti contrattuali del pubblico impiego ed i connessi problemi di definizione quantitativa, in aggiunta del tema del riconoscimento dell'indennità di vacanza contrattuale⁴¹.

In premessa, venendo al distinto esame delle questioni sopra indicate, vada da sé che, ogni qualvolta disposizioni intervengono nella ricomposizione di funzioni e compiti dell'Amministrazione (lettera a), ciò attivi sia procedure di trasferimento di contingenti organici tra dicasteri, sia il passaggio di aliquote degli organici di "diritto" tra le amministrazioni coinvolte: entrambi, quelli indicati, fattori la cui determinazione, per gamma quantitativa e, soprattutto, qualitativa, finiscono per influire sulla reale invarianza d'oneri dei dispositivi di riordino, che pure è quasi sempre attestata da apposite clausole contenute in tale tipo di provvedimenti.

Di notevole interesse metodologico è poi l'effetto sinora generato sui trattamenti economici in conseguenza del riordino di

⁴¹ Ai profili indicati, si aggiungono poi le integrazioni alla disciplina organizzativa con riflessi sulla normativa inerente il trattamento economico del personale in regime di diritto pubblico (cd. "non contrattualizzato"), che presenta peculiarità di volta in volta diverse, in considerazione del raccordo ivi rinvenibile tra progressione economica e automatismi dell'avanzamento in carriera.

interi settori dell'Amministrazione, che hanno investito profili di carriera e retributivi del personale posto alle loro dipendenze⁴².

In tal senso, con particolare riferimento al personale non contrattualizzato, l'impatto delle modifiche ordinamentali richiede necessariamente un'attenta stima degli effetti che esse producono *medio tempore* in termini di oneri correlati alla accelerazione delle progressioni di carriera e dei riflessi che le stesse norme investono in termini retributivi (esempi recenti sono rappresentati dal riordino della carriera di Magistratura e dalla nuova disciplina di diritto pubblico dell'ordinamento del personale dei Vigili del Fuoco)⁴³.

In relazione al secondo aspetto richiamato (lettera *b*), oltre alle questioni connesse alla onerosità di nuove assunzioni, pur a fronte del fisiologico *turn over* del personale, il diverso livello delle retribuzioni contrattuali tra profili di accesso e inquadramento ai ruoli e profili di "uscita" per pensionamento, determina che vi sia, di norma, a parità di unità numeriche programmate in ingresso e in uscita, una differenza positiva tra i risparmi di spesa derivanti dalle cessazioni del personale e gli oneri connessi alle nuove assunzioni.

⁴² In proposito, occorre, infatti, considerare che la disciplina di taluni istituti retributivi (ad esempio la indennità di amministrazione) è stata perequata tra i vari ministeri solo con il CCNL 2006/2007, venendo ivi destinata parte delle risorse destinate alla cd. Contrattazione integrativa, proprio al livellamento delle predette indennità. D'altronde, sino a tutto il 2006 le indennità di amministrazione si presentavano assai differenziate tra le varie amministrazioni e, talvolta, addirittura differenti all'interno delle medesime in ragione dei compiti assegnati rispetto alle riforme attuate con la legge n. 300 del 1999. Ragion per cui, l'assegnazione del personale ad altra amministrazione, laddove ivi fosse stata riconosciuta una indennità di amministrazione più elevata, sebbene in apparenza privo di immediati oneri in presenza di apposite clausole di invarianza dei trattamenti economici del personale trasferito, determinava, giocoforza, un incremento d'oneri comunque in un orizzonte *medio tempore*, allorché si sarebbe operata la sostituzione di detto personale, man mano che esso cesserà dal servizio per raggiungimento dei limiti di età. Tale personale avrebbe dovuto necessariamente essere inquadrato negli organici della amministrazione destinataria del trasferimento di funzioni. Cfr. SENATO DELLA REPUBBLICA, XV Legislatura, Nota di lettura n. A.S. n. 379 e Note di lettura nn. 20, 22, 24, 35, 40 relative agli schemi di Regolamento recanti l'attuazione dello "spacchettamento" dei ministeri presentati alla V Commissione "Programmazione, Bilancio" per il prescritto parere.

⁴³ I due riordini sono stati attuati, rispettivamente, nella XV legislatura (A.S. 1446) e nella XIV legislatura (A.S. 2756 e A.G. n. 443). Cfr. SENATO DELLA REPUBBLICA, XV Legislatura, Nota di lettura n. 37 e XIV Legislatura, Nota di lettura n. 88 e 128.

Tuttavia, in linea di principio, tale disponibilità non può però essere integralmente utilizzata per la copertura di nuove assunzioni, né per la sostituzione integrale del personale cessato dal servizio, dal momento che ciò farebbe crescere in maniera progressiva, nel medio periodo, il costo del pubblico impiego⁴⁴.

In tal senso, sotto il profilo finanziario, un aspetto cruciale è correlato alla disciplina, iscritta annualmente nella legge finanziaria, del cosiddetto blocco del *turn over*, ovvero del contingentamento delle nuove assunzioni nel P.I., in base - di norma - ad una aliquota delle cessazioni previste nell'anno o in quello precedente.

Tali dispositivi investono, con notevoli effetti finanziari attesi in termini di risparmi, importanti comparti dell'Amministrazione ad elevata densità di personale (Istruzione, Difesa, Forze di Polizia, Enti pubblici, Ministeri), e necessitano di una puntuale illustrazione in RT delle stime quantitative dei fabbisogni di funzionamento su cui vanno ad innestarsi, considerato che - in particolare per l'Istruzione - la necessità di assicurare comunque il minimo servizio pubblico "inderogabile", indipendentemente dalle misure di contenimento annualmente adottate a livello centrale, consente all'Amministrazione (scolastica) di ricorrere a forme di precariato (supplenze annuali di personale docente o A.T.A.), laddove ciò si dovesse rendere indispensabile ad assicurare il normale e "minimo" funzionamento delle strutture.

⁴⁴ E' noto, in proposito, l'effetto incrementale della spesa media per dipendente che hanno ad oggi percorsi di carriera di fatto per anzianità. Limitandosi al mero profilo metodologico, l'eventualità della copertura di nuove assunzioni a valere di soli "risparmi" appare configurare in ogni caso la copertura sul bilancio. A rigore, sotto il profilo giuridico contabile, infatti, secondo il criterio della legislazione vigente, la costruzione degli stanziamenti iscritti nel bilancio annuale dovrebbe essere calibrata sulla sola base delle cessazioni attese nell'anno, rinviandosi ad apposita autorizzazione di spesa la determinazione dei nuovi contingenti da assumere onde garantire il fisiologico *turn over*. Cfr. SENATO DELLA REPUBBLICA, XIV Legislatura, Nota di lettura n. 115.

In proposito, pertanto, sotto il profilo metodologico, la puntuale verifica *ex ante* dei risparmi associati a dette misure e, soprattutto, dei parametri quantitativi impiegati per il calcolo dei risparmi in RT, consente di inferire, al tempo stesso, valutazioni circa la plausibilità dell'effetto correttivo che viene scontato sui saldi della manovra finanziaria annuale e in ordine alla sostenibilità "amministrativa" delle riduzioni organiche.

D'altro canto, più in generale, può dirsi che la quantificazione degli effetti di norme legislative che prevedono nuove assunzioni nel P.I. deve normalmente essere sempre corredata da una dettagliata illustrazione in RT del costo unitario annuo delle unità autorizzate e degli stessi contingenti numerici autorizzati, che sia comprensivo di tutte le componenti (stipendio, indennità integrativa speciale, indennità di amministrazione e, per i dirigenti, retribuzione di posizione, per la sola parte "fissa") e al lordo della componente contributiva a carico dell'Amministrazione.

In merito, si segnalano i dispositivi contenuti nelle leggi finanziarie del 2007 e 2008 finalizzati a finanziare programmi di stabilizzazione del personale precario a tempo determinato che presenti determinati requisiti (l'anzianità di tre anni e il superamento di apposite procedure selettive). Per tali norme, per i profili di quantificazione, emerge in tutta evidenza la criticità della previsione, in una prima fase, di dispositivi aventi validità generale - per la platea dei soggetti aventi i requisiti indicati dalla norma - ma aventi

copertura finanziaria a valere di stanziamenti di spesa da intendersi solo come limite massimo⁴⁵.

Un ulteriore profilo di criticità nello scrutinio delle quantificazioni è costituito dalla necessità di verifica della compatibilità delle nuove assunzioni con le dotazioni organiche di diritto assegnate alla Amministrazione interessata, sia in ordine ai profili quantitativi complessivi che, soprattutto, relativamente ai contingenti qualitativi previsti dalla legislazione vigente per le singole aree professionali, costituendo, per consolidata giurisprudenza, qualsiasi disallineamento tra dette unità (il cd. "soprannumero"), una circostanza che determina di per sé maggiori oneri, non quantificati e privi di copertura.

In proposito, a rigore, la salvaguardia del principio di corretta copertura finanziaria impone che, sia pure a titolo temporaneo (salvo il cd. "riassorbimento"), l'autorizzazione ad assumere unità in soprannumero rispetto ai contingenti iscritti nei relativi profili organici di "diritto" - il che accade sovente per le posizioni dirigenziali - debba sempre accompagnarsi ad una formale copertura ovvero ad un'equivalente misura di compensazione, che operi tramite la contestuale, temporanea "indisponibilità" di altre posizioni organiche, sino all'avvenuto (e definitivo) riassorbimento.

⁴⁵ In proposito, per i profili di quantificazione, nella stessa discussione delle misure in questione - nel corso sia dell'esame del disegno di legge finanziaria per il 2007 che per il 2008 - emerse la necessità di fornire al Parlamento dati aggiornati circa la platea dei precari a venti i requisiti per la stabilizzazione a t.i.. In proposito, vennero tuttavia forniti dal Ministero dell'economica e delle finanze dati indistinti relativi a tutti i precari della p.a., non specificandone l'effettiva anzianità maturata in tale condizione. Non di meno, problemi interpretativi sono intervenuti in seguito anche circa l'ambito squisitamente normativo dei dispositivi in questione, in merito ai canoni per valutare l'esistenza dei requisiti per l'accesso alle procedure di stabilizzazione. Per tali profili, è da ultimo intervenuto il Dipartimento della Funzione Pubblica, che ha messo in chiaro i limiti contenutistici e i criteri di valutazione dei requisiti da adottare per la stabilizzazione del personale precario in conformità ai parametri indicati dalla norma di legge. Cfr.. PRESIDENZA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI, Dipartimento della Funzione Pubblica, Circolare n. 5/2008.

Inoltre, una notazione a sé stante meritano le disposizioni *ad hoc* recanti limitazioni all'utilizzo di personale a tempo determinato, in cui di norma viene posto un limite alla spesa annua, pari ad una percentuale di quella già sostenuta, per la medesima finalità, in un anno precedente preso come riferimento.

Occorre segnalare che la portata finanziaria di tali interventi, ispirata da una logica di riduzione *top down* della spesa che non tiene conto dell'incidenza che essa, necessariamente, determina sul normale funzionamento delle amministrazioni coinvolte, rinvia alla indispensabile ricerca di soluzioni di contenimento della spesa che siano accompagnate con modifiche alla organizzazione amministrativa in grado di salvaguardare in ogni caso i livelli di servizio.

Peraltro, sotto il profilo contabile, tali misure scontano una metodologia di stima dei risparmi di spesa che si basa sulla determinazione, nel bilancio a legislazione vigente, di previsioni di stanziamento che ipotizzano l'automatico rinnovo dei contratti a tempo determinato al momento della scadenza; circostanza, questa, che a ben vedere non appare pienamente coerente con il vincolo della formulazione delle previsioni secondo il criterio formale della legislazione vigente, ma, piuttosto, con quello delle cd. "politiche invariate".

Il terzo punto (lettera c) richiama i problemi di corretta determinazione degli stanziamenti iscritti in legge finanziaria sulla base degli accordi ed intese convenuti tra governo e sindacati, relativamente ai benefici contrattuali da riconoscere ai dipendenti pubblici. La determinazione di tali importi è normalmente basata su valori medi delle retribuzioni del biennio economico passato (cd.

retribuzione di "uscita" del biennio precedente), calcolato in base al numero dei dipendenti interessati, per ciascun comparto, dagli incrementi contrattuali.

In proposito, oltre alle questioni metodologiche correlate alla corretta definizione degli importi al netto e al lordo delle componenti contributive ed alla congrua platea degli interessati adottata (che deve sempre essere comprensiva anche dalla stima dell'onere relativo ai dipendenti a t.d., a cui spetta il medesimo trattamento economico di quelli a t.i.), si osserva che gli stessi parametri quantitativi essenziali (in particolare, il numero dei dipendenti a tempo indeterminato) ed a valore (valori medi di riferimento delle retribuzioni pro capite) sono spesso caratterizzati da carenze dovute alla storicità dei dati (si pensi che il conto annuale del personale elaborato dalla R.G.S presenta due anni di scarto temporale rispetto a quello in corso), che si riflettono nella quantificazione di un onere complessivo (corrispondente allo stanziamento indicato dalla norma) più contenuto rispetto all'onere effettivo per l'erario.

Più in generale la questione rinvia ai diversi aspetti critici rilevanti ai fini della determinazione delle dinamiche retributive del pubblico impiego, nonché alla rilevanza degli istituti retributivi disciplinati dalla contrattazione di secondo livello nella crescita delle retribuzioni "di fatto", rispetto alla disciplina prevista dalla normativa e dalla contrattazione collettiva cd. di "comparto" nazionale e agli strumenti azionabili di controllo dei relativi effetti⁴⁶.

⁴⁶ Al riguardo, sono stati diversi gli interventi anche della Corte dei conti che, in sede di certificazione delle ipotesi di proposte concernenti i rinnovi contrattuali per i singoli comparti, non ha mancato di rilevare diversi profili critici tutti convergenti nel senso di determinare una crescita della spesa per retribuzioni nel pubblico impiego. In particolare, con riferimento alla definizione dei comparti di contrattazione per la tornata contrattuale 2006/2009, la Corte che "le operazioni, spesso complesse, di

Sul punto, agli effetti della disciplina contabile, si sottolinea la circostanza che le spese di personale costituiscono spese giuridicamente "obbligatorie", per cui è riservato al fattore legislativo la determinazione degli istituti e degli importi da riconoscere ai dipendenti. Ne segue che anche l'eventuale insufficienza dei mezzi predisposti a tal fine in bilancio non ne impedisce il loro pagamento agli aventi diritto, anche attraverso il ricorso ai previsti strumenti di flessibilità (fondi di riserva) pure essi iscritti in bilancio.

Tale circostanza, unitamente al dato per cui la voce "costo del personale" rappresenta oltre l'87 per cento degli stanziamenti complessivamente iscritti nel bilancio dello Stato per la copertura dei costi dell'Amministrazione centrale⁴⁷, rappresenta, adeguatamente, il livello di "rigidità" della relativa spesa.

nuovo inquadramento del personale in comparti aventi strutture retributive differenziate, il raffronto tra il trattamento spettante nel comparto di provenienza e quello spettante nel comparto di destinazione risulta talora effettuato con modalità che, spesse volte, sono prive di una attenta valutazione tanto in sede di negoziazione quanto in sede di quantificazione degli oneri contrattuali". Per cui, prosegue la Corte, "a regime, la retribuzione del personale trasferito finisce con il risultare superiore a quella degli altri dipendenti del comparto a parità di lavoro svolto, con conseguenti disparità di trattamento e possibile avvio di processi emulativi e di rincorsa salariale". Nondimeno, da ultimo i rapporti di certificazione della Corte dei conti sono intervenuti anche in merito ai riflessi che l'utilizzo dei Fondi Unici di Amministrazione (FUA), ordinariamente destinati alla copertura della componente "variabile" della retribuzione stabilita dalla fonte normativa, siano impropriamente impiegati ai fini della corresponsione di miglioramenti fissi e continuativi (progressioni "orizzontali" e "verticali"; perequazione delle indennità di amministrazione etc.) per cui si determina "una distrazione, ad opera della fonte negoziale, delle risorse finanziarie dalle finalità stabilite dalla legge" nella retribuzione della produttività, con l'effetto perverso di generare un irrigidimento dei relativi utilizzi. Cfr. CORTE DEI CONTI, Sezioni Riunite in Sede di Controllo, Rapporto di certificazione su "*Ipotesi di accordo collettivo nazionale quadro per la definizione dei comparti di contrattazione, quadriennio 2006-2009*", Deliberazione n. 21/CONTR/CL/07, pagina 6; rapporto di certificazione su "*Ipotesi di contratto collettivo nazionale di lavoro relativo al personale del comparto ministeri per il quadriennio 2006-2009 e biennio economico 2006-2007*", Deliberazione n. 30/CONTR/CL/07, pagina 8 e rapporto di certificazione su "*Ipotesi di contratto collettivo nazionale di lavoro relativo al comparto Enti pubblici non economici. Quadriennio normativo 2006-2009 e biennio economico 2006-2007*", Deliberazione n. 32/CONTR/CL/07, pagina 5.

⁴⁷ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, *Il Budget definito 2008*, pagina 34.

4.4 Previdenza

Le principali problematiche emerse in relazione alle quantificazioni e alle coperture vertenti in materia pensionistica sono di seguito sinteticamente indicate.

La questione principale, nell'ottica di interventi da mantenere nel quadro di riferimento disegnato con la riforma Dini, il cui fulcro è il sostanziale equilibrio fra contributi versati e trattamenti previdenziali, attiene certamente al presentarsi di ddl che scontano un'allentarsi del legame tra contributi e prestazioni⁴⁸, il che si ripercuote negativamente sulla sostenibilità finanziaria del sistema pensionistico, senza che tale allentamento sia debitamente evidenziato nelle RT.

In un certo senso inquadrabili in tale fattispecie sono quei ddl che coprono nuovi oneri con l'aumento dei contributi previdenziali. In tali casi la RT correttamente sconta i maggiori contributi in rapporto ai quali per un congruo lasso di tempo non si registreranno maggiori uscite in termini di trattamenti pensionistici, ricorrendo alle citate risorse per la copertura di nuovi o maggiori oneri. Il problema si pone quando tali oneri hanno natura permanente, atteso che in tal caso la copertura individuata risulterà progressivamente insufficiente fino ad annullarsi, atteso che a decorrere da un determinato anno ai maggiori contributi inizieranno a corrispondere maggiori e crescenti prestazioni

⁴⁸ Alla luce dell'asserita garanzia di trattamenti pensionistici calcolati sulla base della vigente aliquota di computo (con espressa esclusione, pertanto, di qualsiasi trattamento *in peius* per i futuri pensionati), un altro punto generale che potrebbe essere oggetto di esame riguarda la coerenza delle misure in esame con i principi sistematici del regime vigente, quali l'eguaglianza dei rendimenti delle contribuzioni versate e la sostanziale equivalenza tra aliquote di finanziamento e aliquote di computo.

pensionistiche, fino al raggiungimento della sostanziale equivalenza fra le due poste.

Altresì rilevante, anche in considerazione della questione appena sollevata, appare il rispetto non sempre puntuale - e comunque spesso interpretato in senso troppo restrittivo - dell'obbligo di fornire una proiezione perlomeno decennale degli oneri dei provvedimenti in materia pensionistica, conformemente a quanto previsto dalla vigente normativa di contabilità (comma 5, dell'articolo 11-ter, della legge n. 468 del 1978).

In materia di maggiori entrate contributive si segnalano le norme finalizzate all'emersione di imponibile contributivo, alle quali le RT ascrivono effetti virtuosi in misura dipendente da parametri la cui prudenzialità deve essere di volta in volta valutata, anche tenendo conto dei risultati conseguiti con l'applicazione di norme di analogo tenore.

Un'altra questione riguarda l'utilizzo del Fondo per l'occupazione a fini di copertura, senza che siano indicati gli interventi posti a carico dello stesso e per i quali si verificherà una riduzione delle risorse ad essi finalizzati.

Sia pur non rappresentando una problematica tipica della materia pensionistica, giova inoltre far presente che anche in tale ambito si è dovuto valutare la portata finanziaria di norme d'incentivazione per le quali era agevole supporre l'esistenza del cosiddetto effetto "peso-morto", a cagione del quale gli incentivi economici (ad esempio il cd "superbonus"⁴⁹) vengono erogati anche a

⁴⁹ Si trattava di un incentivo fiscale e contributivo previsto dalla legge n. 243 del 2004 in favore di quei soggetti che, avendo raggiunto i requisiti per il pensionamento di anzianità, avessero optato per la prosecuzione dell'attività lavorativa per un periodo di almeno 2 anni. Fra i diversi profili problematici

soggetti che sarebbero comunque intenzionati (i.e. anche in assenza dell'incentivo) a porre in essere il comportamento che si mira ad agevolare.

Infine, anche per i provvedimenti di maggior rilevanza finanziaria, appare evidente una carenza nell'esplicitazione dei dati utilizzati per la quantificazione e delle procedure di calcolo adottate per pervenire alle stime fornite dalla RT. Fra l'altro, si segnala il non infrequente utilizzo di dati non aggiornati in relazione a fenomeni aventi un *trend* crescente, con conseguente rischio di sottostima dei risultati direttamente correlati a tali fenomeni, problema che risulta essere tanto più significativo quanto meno aggregate ed accessibili si rivelano essere le informazioni in possesso degli enti previdenziali.

correlati a tale misura era emersa proprio la possibilità che l'incentivo economico in questione venisse erogato anche (se non principalmente) a soggetti che sarebbero stati comunque intenzionati a prolungare la loro permanenza al lavoro.

4.5 La finanza degli enti locali – il patto di stabilità interno

In via generale si evidenzia che la quantificazione degli effetti attesi dalla normativa del patto di stabilità interno risulta sovente mancante di sufficienti elementi di valutazione. In particolare, nel corso della XV legislatura è risultata scarsa di informazioni la modalità di costruzione del quadro tendenziale sottostante ai saldi di bilancio degli enti territoriali e carenti sono stati gli elementi forniti per il calcolo dei coefficienti da applicare alle medie del disavanzo e delle spese correnti 2003-2005.

Un altro profilo di problematicità connesso alla valutazione degli effetti finanziari derivanti dalle norme in materia di patto di stabilità interno è fornito dal riferimento contabile utilizzato dal Governo rispetto a quello adoperato dagli enti territoriali nella fase gestionale. Infatti, mentre il Governo, al fine di quantificare gli effetti finanziari derivanti dalle norme relative al patto di stabilità interno, si affida ai dati di contabilità economica elaborati dall'ISTAT, gli enti territoriali, al fine di conseguire gli obiettivi del patto di stabilità interno, utilizzano dati contabili espressi in termini di cassa (incasso e pagamento) e di competenza giuridica (accertato e impegnato)⁵⁰.

Nella XV legislatura le norme relative al patto di stabilità interno per gli enti locali hanno subito sostanziali modifiche. La più rilevante è l'abbandono del riferimento ai tetti di spesa a favore di

⁵⁰ Nella Nota di lettura n. 19 elaborata relativamente alla legge finanziaria per il 2007 (AS 1183) viene segnalato che la difformità dei sistemi contabili utilizzati può comportare possibili differenziazioni, tra i risultati perseguibili e le stime riportate, all'atto della trasposizione dei risparmi quantificati in RT nella contabilità degli enti locali.

vincoli sui saldi di bilancio. Continuano peraltro a rimanere fuori dalle regole del patto di stabilità interno tutte quelle gestioni extra bilancio degli enti decentrati, che possono incidere significativamente sugli aggregati e sul contributo di ciascun ente al risultato complessivo di comparto.

Una particolare problematica è connessa all'introduzione della competenza mista o ibrida per determinare il saldo ai fini del rispetto del patto di stabilità interno⁵¹. Tale novità consente tra l'altro agli enti di poter programmare nuovi investimenti utilizzando gli avanzi accertati, creando però tensioni sul lato dei flussi finanziari allorquando gli impegni connessi alla spesa in conto capitale giungeranno alla fase del pagamento, che rileva ai fini del patto di stabilità interno. Le difficoltà si porranno quando la spesa che è stata impegnata in conto capitale darà luogo a dei pagamenti, potendo questi incidere negativamente sul saldo di riferimento. Gli enti quindi dovranno con molta attenzione programmare i movimenti di cassa della spesa in conto capitale.

Un'ultima questione attiene non alle singole regole del patto di stabilità interno, ma alla loro successione nel corso degli anni, in particolare allo loro sistematica revisione annuale che determina una incertezza sull'entità dei risparmi conseguibili di anno in anno. Infatti, i risparmi connessi a tali continue revisioni sono stati sistematicamente considerati dalle relazioni tecniche aggiuntivi rispetto a quelli assegnati dalla precedente normativa, ma di fatto una vera e propria valutazione circa l'effettiva aggiuntività dei risparmi

⁵¹ Si rammenta che il saldo utile ai fini del conseguimento dell'obiettivo da rispettare è dato dalla somma algebrica degli importi risultanti dalla differenza tra accertamenti e impegni, per la parte corrente, e dalla differenza tra incassi e pagamenti (competenza e residui) per la parte in conto capitale.

rispetto a quelli derivanti dalla precedente versione e già considerati nel bilancio a legislazione vigente è mancata.

Inoltre le continue revisioni hanno inciso sulla capacità degli enti di effettuare una corretta programmazione della propria attività e allo stesso tempo hanno reso lo strumento del patto di stabilità interno meno efficace per la difficoltà di prevedere un adattamento alle molteplici configurazioni che può assumere la gestione delle amministrazioni locali.

Infine, si segnala, relativamente al conferimento di funzioni amministrative statali alle regioni e agli enti locali, una questione emersa nell'esame dell'AS 1464 (XV legislatura)⁵². Nello specifico in risposta alle affermazioni della RT che garantiva un trasferimento di funzioni dallo Stato alle regioni ed enti locali con contestuale trasferimento di risorse economiche nei limiti di quelle già stanziare e senza aggravio di costi, si è osservato⁵³ che il trasferimento di funzioni, ai fini dell'invarianza finanziaria, deve avvenire a "somma semplice", senza cioè provocare nuove tipologie di attività e funzioni di coordinamento. Inoltre, al fine di escludere qualsiasi risvolto oneroso, il trasferimento contestuale di risorse deve essere anche integrale. Infatti, una parziale devoluzione di risorse provocherebbe una eccedenza di risorse non utilizzata efficientemente in capo all'ente non più detentore della funzione trasferita, nonché una carenza di risorse in capo all'ente destinatario costretto presumibilmente ad affrontare oneri aggiuntivi per assicurare lo svolgimento della funzione trasferita.

⁵² Delega al Governo per l'attuazione dell'articolo 117, secondo comma, lettera p), della Costituzione e per l'adeguamento delle disposizioni in materia di enti locali alla legge costituzionale n. 3 del 2001.

⁵³ Cfr. SENATO DELLA REPUBBLICA, XV legislatura, Nota di lettura n. 57.

5. CENNI ALLE PROBLEMATICHE DI COPERTURA FINANZIARIA

5.1 Le leggi delega condizionate al reperimento delle risorse finanziarie

Nel corso degli ultimi anni si è frequentemente fatto ricorso ad una particolare disciplina legislativa per la copertura degli oneri recati dalle leggi delega, prevedendone una articolazione temporale nella quale, in ragione dell'ammontare delle risorse che il legislatore stanza nell'ambito della manovra finanziaria annuale, si procede ad attuazioni parziali della delega.

Viene in tal modo delineato un percorso di fasi attuative della delega tra loro successive che, sulla base delle risorse finanziarie che risultano effettivamente disponibili, portano nel tempo al completamento della normativa delegata.

In tal modo, il rispetto del vincolo posto dall'articolo 81 della Costituzione risulta garantito dalla previsione in base alla quale la copertura, anche se successiva alla legge delega, deve comunque precedere l'operatività della disciplina prefigurata dalla delega medesima, immessa nell'ordinamento mediante i decreti delegati⁵⁴. In sostanza, se è vero che la copertura viene in sostanza rinviata ad una sede diversa dalla legge di delega, è altrettanto vero che analogo rinvio coinvolge anche gli oneri, per cui risulta rispettato il vincolo tra oneri e copertura.

⁵⁴ Come rileva anche la Corte dei conti, nella Relazione sul rendiconto generale dello Stato per l'anno 2004 (volume I, pagine 71-72).

Presupposti per la conformità all'articolo 81 di detta tecnica sono, da un lato, la natura indeterminata *ex ante* degli oneri correlati alla legge delega e il carattere affievolibile dei diritti che generano gli oneri e, dall'altro, il rinvio per le coperture ad una legge in senso stretto (essendo i decreti legislativi atti sui quali il Parlamento si limita di fatto a pronunciare un parere non vincolante, gli stessi non sono idonei ad essere utilizzati con finalità di copertura).

Tale tecnica garantisce un'accentuata flessibilità nella concreta attuazione della legge delega e nella appostazione delle occorrenti risorse finanziarie, evitando una deliberazione con un onere certo ma senza la relativa copertura finanziaria e risolvendo un problema di reperimento di risorse che - stante la dimensione finanziaria delle deleghe - non può prescindere dalle manovre annuali di finanza pubblica.

Nelle leggi di delega in esame – tutte di particolare rilevanza, quali ad esempio la legge n. 53 del 2003 sull'istruzione, la legge n. 80 del 2003 sul sistema fiscale e la legge n. 243 del 2004 sul sistema previdenziale - il relativo finanziamento, anziché essere previsto, come di norma, nella legge di delega medesima, viene rinviato, compatibilmente con i vincoli di finanza pubblica, al reperimento di risorse da iscrivere annualmente nella legge finanziaria (sulla base degli andamenti previsti e dei vincoli posti dal DPEF): in conseguenza, viene espressamente stabilito che i decreti legislativi di attuazione siano emanati solo successivamente all'entrata in vigore di provvedimenti legislativi che stanziino le occorrenti risorse finanziarie (ovvero che le stesse siano direttamente indicate nella legge finanziaria).

Tale nuova articolazione della copertura si riflette ovviamente sulla metodologia della quantificazione che ha frequentemente carattere generico ed esemplificativo, stante il rinvio alla specifica quantificazione che verrà esposta nelle relazioni tecniche dei decreti legislativi, redatte sulla base delle risorse che risulteranno effettivamente stanziare.

5.2 La considerazione tra i mezzi di copertura degli effetti indiretti e le ipotesi di c.d. "autocopertura"

La problematica in questione concerne la possibilità di considerare tra i mezzi di copertura di un provvedimento gli effetti indotti dal provvedimento stesso sull'economia.

Pur non essendo state mai fugate le obiezioni, sul punto permane la prassi interpretativa di distinguere per provvedimenti di agevolazione riferiti ad attività *già in essere* a seconda se si versi nell'ambito di una decisione da prendere nella sessione di bilancio o *extra*. Nel primo caso, per il principio di veridicità delle previsioni di bilancio, entrano in considerazione effetti diretti ed indiretti⁵⁵, a livello non solo del singolo settore, ma del complesso dell'economia, proprio in quanto si è nella fase di definizione degli equilibri complessivi di

⁵⁵ Gli effetti diretti sono quelli immediatamente ascrivibili alla innovazione normativa, *coeteris paribus* e sulla base delle grandezze precedenti all'intervento normativo e da questo direttamente incise. Gli effetti indiretti (più esattamente gli effetti indiretti automatici) sono quelli determinati dalle interazioni inevitabili conseguenti alla modifica normativa, in quanto portato automatico della stessa (per esempio un effetto indiretto di un aumento delle aliquote contributive è una riduzione del gettito fiscale). Gli effetti indotti (effetti indiretti discrezionali), infine, sono quelli che si determinano in virtù delle modifiche dei comportamenti degli operatori economici, modifiche indotte proprio dalla variazione del quadro di riferimento nel quale tali operatori agiscono. E' chiaro che la stima di tali ultimi effetti sconta il più alto livello di aleatorietà, per cui - prescindendo dalle questioni metodologiche attinenti alla correttezza di un loro computo nelle quantificazioni e nelle coperture - appare necessario comunque che gli stessi siano valutati secondo criteri di ampia prudenzialità.

interazione tra bilanci pubblici e grandezze macroeconomiche. Nell'ambito di questo processo decisionale gli effetti degli indirizzi governativi sui comportamenti degli operatori sono tradizionalmente presi in considerazione. In particolare, l'andamento delle entrate è costruito sulla base del quadro macroeconomico programmatico, che sconta proprio gli effetti diretti e indiretti della politica di bilancio proposta dal Governo.

Nell'ipotesi di provvedimenti fuori sessione la prassi è invece quella di calcolare solo gli effetti diretti, sottoponendo a copertura tali effetti (negativi) sul bilancio dello Stato connessi alle operazioni anche senza la misura di sgravio e che determinano, nel bilancio a legislazione vigente, a parità di condizioni, un peggioramento dell'equilibrio dato. Effetti indiretti positivi, incerti sia nel *quantum* sia nel tempo del loro realizzarsi, possono essere poi registrati in bilancio con provvedimenti di variazione (assestamento o altro), con o senza rimpinguamento del fondo servito da copertura, che, nel caso del rimpinguamento, svolge dunque una funzione di conto di transito. L'obiezione mai superata in modo convincente è che, anche nel caso di provvedimenti fuori sessione, se gli effetti indiretti di segno opposto (positivi) presentano bassi margini di incertezza e rispettano l'allineamento temporale-quantitativo-qualitativo con gli effetti diretti, non vi è ragione per escluderli a priori nel calcolo delle coperture⁵⁶. Se si tratta invece di *attività* (conseguenti all'agevolazione) *del tutto* nuove, che non vi sarebbero state cioè senza l'agevolazione, in tal

⁵⁶ Se le variabili in gioco hanno eguale grado di certezza — e solo a questa condizione — non si vede la ragione perché non se ne debba tener conto: la parità dei gradi di certezza tra gli effetti diretti e indiretti, ove accertata in modo convincente, sembra superare l'obiezione secondo cui solo in sessione si ridefiniscono gli equilibri complessivi di bilancio.

caso, come già avvenne con la legge n. 218 del 1990, in materia di ristrutturazione e integrazione patrimoniale degli istituti di credito di diritto pubblico, le conseguenze indirette possono essere immesse nel calcolo della copertura.

Si può, dunque, assumere l'esistenza di una prassi per cui, in presenza di agevolazioni, gli effetti «diretti» sul bilancio dello Stato delle riduzioni di entrata o degli aumenti di spesa debbano comunque essere considerati oneri da coprire, mentre la presa in considerazione degli effetti «indiretti» (derivanti dai comportamenti dei soggetti che si adeguano ai mutamenti del quadro delle convenienze determinati dalla nuova misura) deve avere natura fortemente prudenziale, date le difficoltà di quantificazione legate soprattutto al fatto che tali effetti dovrebbero essere visti da un punto di vista complessivo macroeconomico e di equilibrio generale, piuttosto che solo dal un punto di vista del settore interessato dall'incentivo⁵⁷, con la conseguenza che di fronte ad ogni misura concreta sarebbe necessario apprestare un adeguato apparato analitico che consenta un esame esaustivo di tutte le conseguenze possibili (dirette ed indirette), il che implicherebbe anche un ripensamento delle modalità con cui è stato interpretato l'obbligo di copertura.

Gioca un ruolo nel senso della prudenza anche il vincolo dell'allineamento temporale. E' stato questo lo schema classico seguito per esempio per il decreto-legge n. 669 del 1996, riguardante l'incentivo alla rottamazione e all'acquisto di nuove autovetture.

⁵⁷ Cfr. in argomento il Documento di base n. 15, "Note di metodo sulla quantificazione degli effetti degli incentivi tributari", luglio 1994.

Si illustrano ora in sintesi alcuni significativi provvedimenti che hanno presentato i cennati profili problematici di copertura.

Di particolare rilievo sono state le due leggi cd. "Tremonti" sulla detassazione degli investimenti aggiuntivi delle imprese rispetto a quelli realizzati in un determinato lasso di tempo precedente.

Il primo provvedimento in tal senso (decreto-legge n. 357 del 1994) escludeva dal reddito d'impresa la metà del volume degli investimenti netti realizzati nel 1994 e nel 1995 in eccesso rispetto alla media degli investimenti effettuati nel quinquennio 1989-1993. Oggetto del beneficio sarebbero quindi stati tutti gli investimenti realizzati eccedenti quelli medi del periodo di riferimento, senza differenziazione fra investimenti comunque programmati a prescindere dall'incentivo (il cosiddetto effetto peso morto di cui alla letteratura sugli incentivi) e quelli ulteriori decisi proprio in virtù della misura agevolativa. La RT non faceva invece alcuna ipotesi circa i termini quantitativi di tale partizione, il che sollevò notevoli perplessità in ordine alla correttezza della quantificazione degli effetti indotti positivi, in quanto gli investimenti comunque programmati erano già contenuti nelle previsioni a legislazione vigente. Tali perplessità si aggiungevano alle problematiche metodologiche di natura generale circa l'opportunità e le modalità di stima degli effetti indotti positivi,⁵⁸ nonché ai rischi di sottostima degli oneri diretti derivanti da una procedura di calcolo fondata su dati aggregati in

⁵⁸ Si ricorda che fu proprio in occasione della "Tremonti 1" che il Servizio del bilancio redasse il già citato DB n. 15 "Note di metodo sulla quantificazione degli effetti degli incentivi tributari", luglio 1994, di cui alla nota 57.

presenza di incentivi destinati invece ad operare a livello di singola impresa⁵⁹.

Anche nella seconda legge "Tremonti" (legge n. 383 del 2001) gli effetti finanziari sono stati stimati *ex ante* tenendo conto delle retroazioni sul sistema economico (effetti indiretti non automatici), effetti aventi un segno positivo, di cassa, sugli equilibri di bilancio per il 2001 e il 2002. Prescindendo da considerazioni circa la coerenza di tale scelta rispetto alle osservazioni metodologiche sopra formulate, si ricorda che anche in tale caso la RT non considerava affatto l'effetto cd. "peso morto", ascrivendo all'effetto incentivante della misura l'intero volume degli investimenti agevolabili, basandosi pertanto su un tendenziale del livello degli investimenti stazionario rispetto al periodo temporale di riferimento: non vi sarebbero cioè stati investimenti aggiuntivi senza la misura agevolativa. Tale mancata valutazione, anche sulla scorta dei dati disponibili, delle previsioni formulate da istituti di ricerca e dell'esclusione nel computo degli investimenti pregressi dell'anno in cui l'investimento si è rivelato maggiore, appariva chiaramente non ispirata a criteri sufficientemente prudenziali (che, giova ripeterlo, appaiono inderogabili in tali stime), finendo per determinare una sovrastima degli effetti positivi indotti dall'agevolazione, proprio per non aver considerato la cosiddetta *deadweight loss* di cui alla letteratura sugli incentivi. Fra l'altro la RT recava in sé una contraddizione, scontando un recupero di gettito con finalità di copertura per effetto dell'abolizione della "Visco" e della

⁵⁹ Giova ricordare che l'effetto per il bilancio dello Stato registrato dalla "Tremonti 1" è risultato di segno negativo, come evidenziato nella Relazione annuale del Governatore della Banca d'Italia del 1995 (pagg. 153-154) e del 1996 (pag. 152), nonché nello studio commissionato dal Senato per la valutazione *ex post* degli effetti della predetta legge.

"DIT", la cui fruizione presupponeva la realizzazione di investimenti aggiuntivi, il che implicava che a legislazione vigente era previsto che almeno una quota di investimenti aggiuntivi sarebbe comunque stata realizzata.

Ulteriori esempi di coperture utilizzando, fuori dalla sessione, effetti indiretti nient'affatto automatici emergono, seguendo un criterio cronologico, nella legge di detassazione delle "antenne paraboliche"⁶⁰ e nel decreto legislativo n. 164 del 2000 (recante norme comuni per il mercato interno del gas), che, con l'esonero fiscale dell'articolo 5 intendeva incentivare la coltivazione di giacimenti «marginali», la cui produttività risulta fortemente dipendente dalle variabili tecniche ed economiche utilizzate nel processo produttivo e dal rischio minerario⁶¹.

⁶⁰ Legge n. 249 del 1997, art. 14. La discussione di tali aspetti in riferimento al relativo ddl parlamentare presso la Camera dei Deputati è particolarmente interessante in quanto il governo ha sostenuto che, fermo restando l'obbligo di copertura del cosiddetto lucro cessante, «è economicamente corretto ipotizzare che dalla perdita iniziale sulle entrate potrà conseguire come effetto diretto l'ampliamento della base imponibile conseguente all'incremento della domanda dei beni e servizi, soprattutto tenendo in considerazione il fatto che si tratta di un settore in forte espansione» (cfr. CAMERA DEI DEPUTATI, *Bollettino delle Giunte e delle Commissioni parlamentari*. 10 luglio 1997, p. 74). Il parere della Commissione bilancio comunque fu contrario.

⁶¹ In tal caso, l'incentivo previsto era rappresentato dalla possibilità di detrarre dal reddito imponibile dei soggetti titolari di concessione una ulteriore quota degli investimenti necessari per lo sviluppo dei suddetti giacimenti in aggiunta alle ordinarie (piote di ammortamento). Con riferimento a tale agevolazione la relazione tecnica non prevedeva alcuna forma di copertura, in (quanto stimava che dallo sfruttamento di tali giacimenti marginali potesse derivare un maggior gettito a titolo sia di incremento delle *royalties* sia di Irpeg. Si ricordano in sintesi i diversi punti di perplessità che emergevano sull'effetto complessivo di incremento di gettito che avrebbe dovuto garantire la norma in discorso. In particolare, mentre appariva del tutto ragionevole l'attesa di un maggior gettito a titolo di *royalties* dovute sulla produzione derivante dallo sfruttamento dei suddetti giacimenti marginali, non appariva adeguatamente motivato l'atteso effetto incrementativo del gettito Irpeg, associato all'introduzione della nuova agevolazione. In particolare, la stima di un incremento del gettito Irpeg presupponeva la formazione di un reddito imponibile maggiore rispetto alla situazione di partenza, in misura tale da più che compensare la perdita di gettito associata rebus sic stantibus alla maggiore percentuale di detraibilità concessa. Nel caso in discorso, la concessione dell'incentivo di per sé determinava la diminuzione di materia imponibile che poteva esser bilanciata solo da un incremento della produttività del nuovo giacimento e quindi da un miglioramento del livello di economicità. Alla luce di ciò la relazione tecnica allegata al provvedimento non dava dimostrazione di come si giustificasse un sicuro incremento di materia imponibile Irpeg; al contrario, tenuto conto delle numerose variabili che determinavano l'andamento dei profitti delle imprese interessate, la concessione dell'agevolazione poteva determinare una situazione di invarianza o, addirittura, di decremento del gettito Irpeg. In quest'ultimo senso non poteva non rilevarsi l'eventualità che l'aumento di capitale, necessario per eseguire nuovi investimenti, costituisse un incremento agevolato al quale si applicava la disciplina della *Dual Income Tax*. con conseguente applicazione di un'aliquota agevolata Irpeg: questa ulteriore

Merita poi ampia menzione il decreto-legge n. 394 del 2000 (cd. decreto «antiusura»), la cui relazione tecnica ha sostenuto che una certa perdita di gettito erariale netta è da considerarsi sterilizzata dalle maggiori disponibilità monetarie che, in prevalenza, trattandosi di famiglie, si sarebbero tradotte in maggiori consumi con conseguente incremento del gettito tributario. Si tratta di una modalità di copertura che, oltre a non essere suffragata da stime della propensione al consumo, che si sarebbero dovute esplicitare, presenta elementi di irritualità innanzitutto dal punto di vista metodologico e sistematico, facendo riferimento ad effetti e comportamenti non automatici e quindi incerti. Infatti, le maggiori disponibilità monetarie delle famiglie possono essere risparmiate anziché consumate, con un rinvio del realizzo del maggior gettito tributario. Inoltre, anche ove esse siano destinate al consumo, si può verificare che da esso non discenda un maggior gettito tributario equivalente a quello perso con la riduzione dei tassi⁶².

Da ultimo si segnalano le misure agevolative previste per la rottamazione di autoveicoli usati contenute nel decreto-legge n. 248 del 2007. In linea con gli orientamenti emersi in occasione della quantificazione degli effetti di provvedimenti di agevolazione è la

considerazione introduceva ulteriori elementi di perplessità rispetto all'ipotesi di incremento del gettito Irpeg. Il governo, a parziale giustificazione, ha ricordato nella circostanza come «il problema del rapporto tra maggiori entrate future e maggiori spese attuali, nel caso di misure agevolative si sia già posto in passato, ed, in alcuni casi, sia stato risolto nel senso di considerare i problemi di copertura in un quadro dinamico» (cfr. CAMERA DEI DEPUTATI, *Bollettino delle Giunte e delle Commissioni parlamentari*, 28 marzo 2000, p. 51).

⁶² Il Governo ha ammesso, nel corso della discussione parlamentare, «che la considerazione degli effetti indiretti sul gettito tributario, pur non costituendo una prassi consolidata, non rappresenta tuttavia una novità», ritenendo nella fattispecie «che sussistano le condizioni per ritenere giustificata la considerazione degli effetti indiretti» (SENATO DELLA REPUBBLICA, *Giunte e Commissioni parlamentari*, 16 gennaio 2001, p. 151).

scelta di non considerare gli effetti indotti positivi associati al cd. "peso morto", nonché l'introduzione di correzioni volte a limitare prudenzialmente il maggior gettito atteso come portato dell'incentivo. Non appare comunque risolta l'altra questione metodologica - avente portata propedeutica e generale - attinente alla presa in considerazione di effetti indotti positivi in sede di quantificazione di una singola misura adottata al di fuori della manovra annuale di finanza pubblica. In presenza di una tale scelta, infatti, si corre comunque il rischio, da un lato, di una duplicazione nella valutazione degli effetti, qualora la stima degli aumenti di gettito sia già ricompresa nelle previsioni macroeconomiche sottostanti la definizione degli equilibri programmatici di finanza pubblica di cui alla manovra annuale e, dall'altro, di non tener conto di tutti i complessi canali di retroazione che interessano il sistema economico e di trascurare effetti di sostituzione di segno opposto rispetto a quelli associati all'agevolazione.

Recenti orientamenti metodologici a livello internazionale

La tematica della valutazione degli effetti indotti continua ad essere oggetto di analisi in sede istituzionale e scientifica nella misura in cui percorsi di riduzione del carico fiscale permangono al centro del dibattito sulle scelte di politica di bilancio dei vari Paesi.

Nella letteratura economica, partendo dall'assunto generalmente condiviso che un elevato livello di pressione fiscale determina un impatto negativo sulla crescita economica, è ampiamente riconosciuto che viceversa una riduzione delle imposte, generando un impatto positivo sull'economia, induca effetti di retroazione di segno positivo anche sui saldi di bilancio.

Negli ultimi 20 anni è stato peraltro condotto sull'argomento un articolato dibattito⁶³, dal quale emergono posizioni diversificate in ordine alla valutazione degli effetti di politiche di *tax cuts*, anche in relazione al ruolo di ulteriori variabili che si ritengono di volta in volta significative (p.es. le eventuali ulteriori politiche di accompagnamento delle riduzioni di imposta).

⁶³ UK Tax reform Commission, *Tax matters. Reforming the tax system*, Ottobre 2006.

Viene comunque tenuto in considerazione, ai fini della valutazione di una scelta discrezionale di politica fiscale, il *feedback* costituito dai cambiamenti comportamentali verosimilmente indotti, di natura sia ciclica che permanente. Se in talune occasioni i tagli di tasse sono stati ritenuti *self-financing* o addirittura capaci di dare luogo ad entrate maggiori di quelle che vengono ridotte come effetto diretto, la letteratura economica e l'approccio delle più autorevoli istituzioni si colloca su posizioni intermedie, ritenendo che i tagli di imposte siano in grado di autofinanziarsi solo in parte e che si tratti di stabilire la ragionevole entità di tale autofinanziamento.

In generale si può affermare che le tendenze più recenti evidenziano un approccio fortemente prudentiale nella valutazione degli effetti indotti⁶⁴, in considerazione del fatto che riduzioni di imposta di uguale entità possono avere effetti differenziati sulla crescita per effetto di ulteriori fattori.

In proposito, la Commissione europea ha affermato che gli effetti dei tagli di imposte dipendono dalla circostanza che si effettuino o meno, contestualmente, tagli di spesa. In presenza di riduzioni di spesa, infatti, è ipotizzabile un effetto positivo sull'economia nel lungo periodo. Al contrario, riduzioni di imposta non accompagnate da un corrispondente taglio di spesa possono determinare un peggioramento del bilancio. Sulla base di simulazioni condotte sul modello econometrico QUEST, utilizzato nelle analisi della Commissione UE, all'inizio degli anni 2000 si è stimato che una riduzione di imposte corrispondente ad 1 punto percentuale di PIL potesse dare luogo ad un aumento di deficit di 0,75 punti percentuali. La misura in cui le riduzioni di imposte si autofinanziano era stimata pari quindi a circa il 25 per cento⁶⁵. La Commissione europea ha poi evidenziato che i tagli di imposta non dovrebbero essere prociclici - a meno che non siano controbilanciati da tagli di spesa - per evitare spinte inflazionistiche⁶⁶.

In ogni caso nell'impostazione prevalente risulta rilevante, ai fini della valutazione degli effetti delle misure in esame, la circostanza che il bilancio pubblico sia o meno in pareggio⁶⁷; in particolare, riduzioni di imposta finanziate attraverso un aumento del deficit potrebbero in ultima analisi determinare una contrazione della crescita⁶⁸.

Un recente studio del Congressional Budget Office (CBO)⁶⁹ analizza gli effetti macroeconomici derivanti da una riduzione del 10 per cento sulle imposte personali sui redditi.

⁶⁴ S. Verdon, *Dynamic scoring and tax cuts paying for themselves*, luglio 2006.

⁶⁵ European Commission, *Public finances in EMU* - 2000, pag. 83.

⁶⁶ European Commission, *Public finances in EMU* - 2000, pag. 58.

⁶⁷ F. Daveri, V. De Romanis, *Riduzione delle imposte e crescita economica nei Paesi industrializzati*, dicembre 2002. Lo studio analizza ventinove episodi di riduzione delle imposte nei paesi OECD dal 1975 al 2001.

⁶⁸ E. M. Leeper, S. S. Yang, *Dynamic scoring: alternative financing scheme*, NBER Working Paper n. 12103, marzo 2006.

⁶⁹ CBO, *Analyzing the economic and budgetary effects of a 10 percent cut in income tax rates*, dicembre 2005.

Utilizzando modelli che tengono conto degli effetti sia sul lato dell'offerta che della domanda, esso stima che un taglio di tale entità determini un impatto sul bilancio in cui la compensazione della perdita di gettito ammonta a circa il 15 per cento della perdita stessa nei primi 5 anni. Più dettagliatamente, la stima indica un impatto sulla crescita economica compreso tra lo 0,5 per cento e lo 0,8 per cento nei primi 5 anni e tra il -0,1 per cento ed il +1,1 per cento nei 5 anni successivi. La quota di autocompensazione sarebbe compresa tra l'1 e il 22 per cento nei primi 5 anni. Nei 5 anni successivi l'effetto sui saldi di bilancio potrebbe collocarsi tra una perdita di gettito - aggiuntiva rispetto a quella determinatasi come effetto diretto della riduzione di imposte - nella misura del 5 per cento e un'autocompensazione del 32 per cento⁷⁰. Tale diversificazione degli effetti è correlata sostanzialmente alle assunzioni circa il comportamento degli operatori - che potrebbero aspettarsi un aumento del prelievo nel futuro per finanziare il maggior debito determinato dagli sgravi - ed all'orizzonte temporale che essi prendono in considerazione alla fine delle proprie decisioni. L'entità della retroazione positiva sui saldi di bilancio risulta direttamente correlata anche all'estensione dell'orizzonte temporale alla base delle scelte degli individui, in quanto essi manifesteranno tanto più la propensione ad aumentare le ore di lavoro e a risparmiare in quanto ritengono opportuno anticipare lavoro e risparmio in previsione di una futura crescita di imposte. Il CBO sottolinea anche che le stime vengono influenzate dal grado di apertura degli Stati Uniti rispetto al resto del mondo in termini di merci e capitali.

Anche il Fondo Monetario Internazionale ha sottolineato⁷¹ l'importanza, ai fini della valutazione complessiva di una politica fiscale volta a ridurre le imposte, del grado di apertura dell'economia del Paese di riferimento nei confronti del resto del mondo. Sempre il FMI ha evidenziato altresì come gli effetti complessivi sulla crescita, e le conseguenti retroazioni sui saldi di bilancio, siano influenzati dalle aspettative dei soggetti sui presumibili futuri aumenti della tassazione, nonché da altri fattori tra cui la reattività dell'offerta di lavoro e dei consumi rispetto alle variazioni nel prelievo o il grado di sostituibilità dei fattori di produzione a livello delle singole aziende.

⁷⁰ Dal punto di vista metodologico, a tale stima si perviene considerando in primo luogo gli effetti diretti, che comprendono anche l'aumento del servizio del debito in conseguenza delle minori entrate; successivamente, vengono calcolati gli effetti indotti nel breve periodo sul versante della domanda e quelli nel lungo periodo dal lato dell'offerta, con riguardo sia al lavoro che al capitale. Viene altresì messo in evidenza che possono emergere risultati diversi a seconda delle ipotesi scelte in relazione ai comportamenti delle famiglie, con particolare riferimento all'orizzonte temporale della loro pianificazione (considerando tre diverse possibilità, in relazione alla pianificazione: 1) la pianificazione può essere assente, nel qual caso si considera solo la tassazione corrente; 2) essa tiene conto della propria aspettativa di vita; 3) essa tiene conto anche del benessere delle generazioni future). Viene infine sottolineato che esiste un diverso risultato nel caso che i tagli vengano compensati da riduzioni di spesa o meno; nel secondo caso, infatti, le imposte future saranno alla fine più ingenti dell'entità della riduzione iniziale a causa degli interessi sul maggior debito che si è venuto a creare.

⁷¹ IMF Working paper WP/06/72, *Fundamental determinants of the effects of fiscal policy*, marzo 2006.

La letteratura evidenzia poi che esistono numerosi altri aspetti da tenere in considerazione ai fini della valutazione degli effetti delle riduzioni di imposte, p. es. in relazione all'entità della tassazione marginale che si intende ridurre⁷² ed alla tipologia dell'agevolazione, che può essere temporanea e finalizzata a contrastare una fase negativa del ciclo economico, ovvero permanente⁷³.

In relazione a quest'ultimo aspetto appare opportuno distinguere gli effetti di stimolo rilevabili nel breve periodo, soprattutto in relazione a fasi discendenti del ciclo economico, e quelli che potrebbero determinarsi in modo più stabile, nel caso in cui le misure riescano ad incidere sul tasso di crescita strutturale dell'economia⁷⁴, derivante p. es. da una evoluzione in campo tecnologico, da una più efficiente allocazione di lavoro e capitale, o da una distribuzione del reddito più efficiente ai fini della crescita. Da questo punto di vista, può darsi il caso di riduzioni di imposta che, pur essendo efficaci nel breve periodo, influiscano poco o per niente ai fini della crescita, prendendo in considerazione il lungo periodo; ai fini della valutazione degli effetti sul PIL e della retroazione sui saldi di bilancio, è quindi rilevante tenere in considerazione anche la capacità di tali effetti di perdurare nel tempo.

5.3 Altre tipologie di coperture

Passando ad esaminare solo alcune delle svariate problematiche, per quanto concerne *l'utilizzo della tabella C)* per coprire oneri diversi, si segnala che il suo utilizzo a copertura di oneri pluriennali rigidi e obbligatori, quali per esempio quelli destinati all'ammortamento di mutui, appare incoerente con la caratteristica, indicata dalla stessa legge di contabilità, delle leggi di spesa quantificate nella tabella in esame, ossia la loro modulabilità anno per anno. Infatti, gli stanziamenti di cui alla tabella C della legge finanziaria sono rideterminati annualmente e pertanto appare

⁷² In linea di massima l'effetto di stimolo si rivela più ingente se il livello marginale di pressione fiscale che si intende ridurre è più alto.

⁷³ W. G. Gale, P. R. Orszag, *Economic effects of making the 2001 and 2003 tax cuts permanent*, agosto 2004.

⁷⁴ W. G. Gale, P. R. Orszag, *Bush administration tax policy: effects on long-term growth*, Tax Notes, 18 ottobre 2004.

evidentemente incongruo ricorrervi per la copertura di oneri rigidi. Ulteriore limite per le coperture di tale tipo è costituito dal rapporto di congruità esistente tra l'onere e l'autorizzazione di spesa incisa, da considerarsi garantito qualora la riduzione dello stanziamento non dovrebbe presumibilmente intaccare il funzionamento della legge alla quale si imputa la copertura⁷⁵.

Un'altra fattispecie che ha sollevato perplessità sotto il profilo tecnico è l'istituzione o l'incremento di tariffe con finalità di copertura di oneri correlati all'espletamento di servizi da parte della P.A. in favore dei soggetti tenuti al versamento delle tariffe stesse. Tale tecnica, infatti, presenta in modo più marcato problematiche quali il possibile disallineamento temporale fra oneri e copertura, la difficoltà di calibrare gli importi unitari al fine di garantire la copertura integrale del costo delle attività rispetto alle esigenze finanziarie, la possibilità che gli importi versati a titolo tariffario siano deducibili dal reddito imponibile, con conseguenti riflessi negativi sul gettito tributario.

5.4 La copertura di garanzie statali

Un'altra problematica spesso presentatasi all'attenzione delle Commissioni bilancio è stata quella attinente alla necessità della quantificazione e della copertura degli oneri correlati alle garanzie offerte dallo Stato a soggetti estranei alle PP.AA⁷⁶. Appurata la sussumibilità di tali casi nella fattispecie di cui all'articolo 81, è

⁷⁵ Sui criteri di copertura delle leggi di spesa attraverso riduzioni di autorizzazioni indicate in tabella C), vedasi quanto esplicitato nella Commissione bilancio del Senato. Cfr. SENATO DELLA REPUBBLICA, *Giunte e Commissioni*, 7 aprile 2004, pag. 51.

⁷⁶ Si ricorda che l'articolo 13 della legge n. 468 del 1978 stabilisce che "in allegato allo stato di previsione della spesa del Ministero del Tesoro sono elencate le garanzie principali e sussidiarie prestate dallo Stato a favore di enti o altri soggetti".

conseguentemente esclusa la ricorribilità a fini di copertura a mezzi di bilancio⁷⁷, anche se la garanzia è discrezionale e se l'onere va equiparato non all'intero ammontare della garanzia prestata bensì ad una quota dello stesso calcolata - con metodi adeguati - sulla base del rischio di escussione della garanzia⁷⁸. La prassi adottata non appare tuttavia conforme alle considerazioni appena svolte, risolvendosi di fatto in una copertura sul bilancio. Infatti, talvolta si è previsto che agli eventuali oneri si faccia fronte tramite il ricorso al Fondo di riserva per le spese obbligatorie e d'ordine, con imputazione all'u.p.b. "Garanzie dello Stato", senza che tale u.p.b. venga opportunamente incrementata (e tale incremento a sua volta coperto) in misura corrispondente all'ammontare dell'onere calcolato sulla base del valore della garanzia prestata e delle possibilità di escussione della stessa.

⁷⁷ V., conformemente, CORTE DEI CONTI, *Relazione sulla tipologia delle coperture e sulle tecniche di quantificazione degli oneri*, settembre-dicembre 2001, XLVIII n. 3.

⁷⁸ V. la sentenza n. 37 del 1961 della Corte costituzionale.

Il testo del presente dossier è disponibile in formato elettronico sulla url
<http://www.senato.it/documentazione/bilancio>