

XVII legislatura

**Schema di decreto legislativo
recante attuazione della direttiva
2011/85/UE relativa ai requisiti per
i quadri di bilancio degli Stati
membri
(Atto del Governo n. 65)**

Gennaio 2014
n. 7



servizio del bilancio
del Senato



Servizio del Bilancio

Direttore ...

tel. ...

Segreteria

tel. 5790

Uffici

Documentazione degli effetti finanziari dei testi legislativi

dott. Renato Loiero

tel. 2424

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

avv. Giuseppe Delreno

tel. 2626

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

dott. Daniele Bassetti

tel. 3787

Consigliere addetto al Servizio

dott. Melisso Boschi

tel. 3731

Segretari parlamentari

dott.ssa Anna Elisabetta Costa

dott.ssa Alessandra Di Giovambattista

sig. Cristiano Lenzini

dott. Vincenzo Bocchetti

dott. Maurizio Sole

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
<i>Articolo 1 (Ambito di applicazione).....</i>	<i>1</i>
<i>Articolo 2 (Modifiche alla legge 31 dicembre 2009, n. 196).....</i>	<i>3</i>
<i>Articolo 3 (Controlli).....</i>	<i>8</i>
<i>Articolo 4 (Tabella di riconciliazione).....</i>	<i>18</i>
<i>Articolo 5 (Gestioni fuori bilancio).....</i>	<i>19</i>

PREMESSA

Lo schema in esame è finalizzato a disciplinare i requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri dell'Unione europea, al fine di consentire un rafforzamento della sorveglianza dei bilanci dell'Unione e di garantire l'osservanza dell'obbligo di evitare disavanzi eccessivi.

La relazione tecnica afferma che lo schema di decreto legislativo reca esclusivamente norme di carattere ordinamentale e pertanto prive di effetti finanziari per la finanza pubblica.

Il termine per il recepimento della direttiva è fissato al 31 dicembre 2013 (art. 15, co. 1 della direttiva)¹.

Articolo 1 *(Ambito di applicazione)*

Il comma 1 precisa che il presente decreto detta disposizioni attuative della direttiva 2011/85/UE del Consiglio, dell'8 novembre 2011, integrative delle disposizioni già vigenti e, in particolare, di quelle contenute nella legge 31 dicembre 2009, n. 196 e nella legge 24 dicembre 2012, n. 243.

Si tratta di una disposizione priva di autonoma portata normativa, necessaria tuttavia in quanto la direttiva 2011/85/UE, all'articolo 15, comma 2 prevede che quando gli Stati adottano le disposizioni necessarie per conformarsi alla direttiva, queste contengono un riferimento alla direttiva o sono corredate di un siffatto riferimento all'atto della pubblicazione ufficiale.

La direttiva 2011/85 è stata adottata nell'ambito del cosiddetto *six pack*, un gruppo di provvedimenti deliberati nel novembre 2011 che comprendeva, oltre alla direttiva, cinque proposte di regolamento finalizzate a rafforzare gli strumenti e le procedure per una più rigorosa politica di bilancio, garantire la solidità finanziaria dell'area europea e rilanciare le prospettive di sviluppo².

¹ Il termine per l'espressione del parere da parte delle Commissioni parlamentari è invece successivo, al 13 gennaio 2014, in quanto in base all'articolo 31, comma 3 della legge 24 dicembre 2012, n. 234, richiamato dalla legge di delega, il decreto è emanato decorsi quaranta giorni dalla data di trasmissione dello schema di decreto alla Camera dei deputati e al Senato e lo schema di decreto è stato trasmesso in questo caso il 4 dicembre 2013.

² I cinque regolamenti del gruppo sono: Reg. (CE) 16.11.2011 n. 1173/2011, relativo all'effettiva esecuzione della sorveglianza di bilancio nella zona euro; Reg. (CE) 16.11.2011 n. 1174/2011 sulle misure esecutive per la correzione degli squilibri macroeconomici eccessivi nella zona euro; Reg. (CE) 16.11.2011 n. 1175/2011 che modifica il regolamento (CE) n. 1466/97 del Consiglio per il rafforzamento della sorveglianza delle posizioni di bilancio nonché della sorveglianza e del coordinamento delle politiche economiche; Reg. (CE) 16.11.2011 n. 1176/2011 sulla prevenzione e la correzione degli squilibri macroeconomici; Reg. (CE) 8.11.2011 n. 1177/2011 che modifica il regolamento (CE) n. 1467/97 per l'accelerazione e il chiarimento delle modalità di attuazione della

Il comma 1 dell'articolo 1 cita espressamente le leggi 196/2009 e 243/2012 come attuative della direttiva cui si aggiungono le integrazioni previste negli articoli seguenti dello schema di decreto.

Come noto, la legge n. 196 del 2009 reca le norme di contabilità e finanza pubblica, mentre la legge n. 243 del 2012 reca disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione.

E' presente nella relazione una tabella di concordanza che elenca la "normativa nazionale coerente" con le disposizioni della direttiva.

Le disposizioni già vigenti considerate attuative della direttiva sono in particolare, secondo la tabella di concordanza:

- gli articoli 1 (Principi di coordinamento e ambito di riferimento), 2 (Delega al Governo per l'adeguamento dei sistemi contabili), 7 (Ciclo e strumenti della programmazione finanziaria e di bilancio), 10 (Documento di economia e finanza), 10-*bis* (Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza), 11 (Manovra di finanza pubblica), 21 (Bilancio di previsione) della legge n. 196 del 2009;

- gli articoli 3 (Principio dell'equilibrio dei bilanci), 5 (Regole sulla spesa), 6 (Eventi eccezionali e scostamenti dall'obiettivo programmatico strutturale), 8 (Meccanismo di correzione degli scostamenti rispetto all'obiettivo programmatico strutturale), 9 (Equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali), 13 (Equilibrio dei bilanci delle amministrazioni pubbliche non territoriali), 14 (Principio dell'equilibrio del bilancio dello Stato), 18 (Funzioni dell'Ufficio parlamentare di bilancio), 20 (Funzioni di controllo della Corte dei conti sui bilanci delle amministrazioni pubbliche) della legge 243/2012;

- i decreti legislativi n. 118 del 2011 (Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42) e 123 del 2011 (Riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile e potenziamento dell'attività di analisi e valutazione della spesa, a norma dell'articolo 49 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.);

procedura per i disavanzi eccessivi. I sei provvedimenti sono stati pubblicati sulla G.U.U.E. 23 novembre 2011, n. L 306.

- l'articolo 100 della Costituzione (Corte dei conti) e la legge n. 259 del 1958 (Partecipazione della Corte dei conti al controllo sulla gestione finanziaria degli enti a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria);

- il decreto del presidente della Repubblica n. 97 del 2003 (Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di cui alla L. 20 marzo 1975, n. 70).

Articolo 2 ***(Modifiche alla legge 31 dicembre 2009, n. 196)***

L'articolo 2, comma 1, lettera a), del provvedimento in esame novella l'articolo 10, comma 2, della legge n. 196 del 2009 (legge di contabilità e finanza pubblica) inserendo nell'articolo 10, comma 2, relativo al contenuto della prima sezione del Documento di economia e finanza (DEF), l'obbligo di includere un confronto tra le previsioni macroeconomiche e di bilancio della Commissione europea e quelle del Governo e illustrare le differenze tra i due scenari.

La lettera b) del comma 1 dell'articolo in esame novella l'articolo 10, comma 2, lettera e) della legge n. 196 specificando che gli obiettivi programmatici indicati nel DEF debbano essere definiti in coerenza con l'ordinamento europeo.

Infine, la lettera c) sostituisce l'articolo 31 della legge n. 196, relativo alle garanzie statali, inserendo l'obbligo per le pubbliche amministrazioni di pubblicare le informazioni inerenti le passività potenziali che possono produrre effetti rilevanti sui bilanci, specificando che per il bilancio dello Stato le suddette informazioni sono pubblicate in allegato allo stato di previsione della spesa del Ministero dell'economia e delle finanze (MEF).

La RT non considera nello specifico l'articolo in esame.

La relazione illustrativa ribadisce che l'articolo in esame dispone l'inserimento nell'articolo 10, comma 2, della legge n. 196 del 2009 della lettera "c-bis" e la modifica della lettera "e". Inoltre, l'articolo dispone la sostituzione dell'articolo 31 della stessa legge obbligando le pubbliche amministrazioni a pubblicare le informazioni inerenti le passività potenziali che possono avere effetti rilevanti sui bilanci.

Al riguardo, si premette che è opportuno inquadrare le disposizioni contenute nella direttiva 2011/85/UE nell'ambito della complessiva riforma della *governance* economica europea attuata, oltre che dal c.d. *six-pack* - di cui la direttiva fa parte, anche dai

successivi *Fiscal compact* e dal c.d. *two-pack*³, e dell'introduzione del principio di pareggio di bilancio nella normativa nazionale attraverso la legge costituzionale n. 1 del 2012 e la legge di attuazione n. 243 del 2012.

In particolare, con riferimento alla lettera a) secondo cui il DEF deve contenere un confronto tra le previsioni macroeconomiche e di finanza pubblica del Governo e quelle della Commissione europea, si rammenta che la legge n. 243 del 2012 di attuazione del principio del pareggio di bilancio istituisce l'Ufficio parlamentare di bilancio (UPB), un organismo indipendente le cui funzioni (articolo n. 18 della legge 243) prevedono, tra l'altro, lo svolgimento, anche attraverso l'elaborazione di proprie stime, di analisi, verifiche e valutazioni in merito alle previsioni macroeconomiche e di finanza pubblica indipendenti da quelle del Governo. Qualora tali valutazioni risultino significativamente diverse da quelle del Governo, quest'ultimo, se richiesto da almeno un terzo dei componenti di una Commissione parlamentare competente in materia di finanza pubblica, è tenuto ad illustrare i motivi di tale divergenza e della scelta di confermare le proprie valutazioni ovvero di conformarle a quelle dell'UPB. Inoltre, l'articolo 4, comma 4, del regolamento (UE) n. 473 del 2013 (uno dei due regolamenti che compongono il c.d. *two-pack*) dispone che, al fine di non compromettere l'efficacia della programmazione finanziaria e di non minare l'impegno per la disciplina di bilancio, i programmi di bilancio nazionali a medio termine e i progetti di bilancio delle amministrazioni centrali, di cui ai paragrafi 1 e 2 dello stesso articolo 4, debbano basarsi su previsioni macroeconomiche indipendenti e indicare se le previsioni di bilancio sono state elaborate o approvate da un ente indipendente.

Tutto ciò considerato, si potrebbe valutare l'opportunità di coordinare tale disposizione con la legge di contabilità e finanza pubblica al fine di disciplinare non soltanto, come previsto dallo schema di decreto legislativo in esame, il confronto tra le previsioni del Governo e quelle della Commissione europea, ma anche la relazione tra le funzioni del Governo e quelle dell'istituendo Ufficio parlamentare di bilancio in tema di previsioni macroeconomiche e di finanza pubblica.

³ Cfr. Servizio del bilancio del Senato, *La governance economica europea*, Elementi di documentazione n. 3, giugno 2013, http://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg17/attachments/dossier/file_internets/000/000/117/ED03.pdf

Ancora con riferimento alla lettera *a)* dell'articolo in esame, riguardante l'inserimento nella prima sezione del DEF di un confronto tra le previsioni del Governo e quelle della Commissione europea, si rileva che queste ultime sono generalmente formulate in base all'ipotesi di "politiche invariate" - estrapolando, cioè, la tendenza passata delle entrate e delle spese e aggiungendo gli effetti finanziari delle misure che si conoscono in sufficiente dettaglio⁴. Inoltre, l'articolo 9, comma 2, lettera *b)*, della direttiva stabilisce che i quadri di bilancio a medio termine degli Stati membri debbano contenere procedure per stabilire le proiezioni di ogni voce di spesa e di entrata importante dell'amministrazione pubblica basate sull'ipotesi di politiche invariate. L'articolo 10, comma 3, lettera *b)*, della legge di contabilità e finanza pubblica (n. 196 del 2009), invece, stabilisce che la seconda sezione del DEF contenga le previsioni tendenziali a legislazione vigente del conto economico e di cassa dell'amministrazione pubblica e dei relativi settori, mentre la lettera *c)* dello stesso comma dispone che la seconda sezione del DEF contenga anche un'indicazione delle previsioni a politiche invariate per i principali aggregati del conto economico delle amministrazioni pubbliche almeno per il triennio successivo⁵. Sembrerebbe pertanto maggiormente coerente con l'insieme delle disposizioni contenute nella direttiva e con la necessità di confrontare previsioni del Governo e della Commissione formulate con criteri omogenei, che il DEF contenga previsioni dettagliate del conto economico e del conto di cassa delle amministrazioni pubbliche e dei relativi sottosettori formulate sulla base dell'ipotesi di politiche invariate.

Più in generale, occorre valutare se la novella alla lettera *e)* del secondo comma dell'articolo 10 della legge di contabilità e finanza pubblica sia sufficiente a garantire il perseguimento delle finalità sottese alla raccomandazione della Commissione europea di formulare

⁴ Cfr., ad esempio, Commissione Europea, *European Economic Forecasts Spring 2013*, European Economy 2/2013, box I.5 a pagina 37.

⁵ Le previsioni formulate "a politiche invariate" (cioè assumendo, per la parte obbligatoria, l'invarianza della legislazione che stabilisce i diritti dei beneficiari ed il livello dei servizi da erogare e, per la parte discrezionale, la costanza dei comportamenti tenuti in passato dalle amministrazioni) si contrappongono a quelle formulate "a legislazione vigente", cioè tenendo conto esclusivamente delle norme vigenti al momento della elaborazione del documento. Cfr. Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento del tesoro, I Documenti Programmatici: Ruolo, Strutture, Processi e Strumenti del MEF, marzo 2006, http://www.dt.tesoro.it/export/sites/sitodt/modules/documenti_it/analisi_programmazione/documenti_programmatici/DPRSPSM.pdf.

previsioni macroeconomiche e di finanza pubblica basate sull'ipotesi di "politiche invariate".

Strettamente legato alle previsioni macroeconomiche e di bilancio è il tema delle regole di bilancio numeriche a cui la direttiva 2011/85/UE dedica l'articolo 5, dopo aver sottolineato in premessa (paragrafo 16) che le regole di bilancio numeriche nazionali servono a rafforzare la titolarità nazionale delle norme fiscali dell'Unione e a promuovere la disciplina di bilancio degli Stati membri. In particolare, l'articolo 5 della direttiva dispone che ciascuno Stato membro si doti di regole di bilancio numeriche specifiche che promuovano l'osservanza dei suoi obblighi di bilancio derivanti dal Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) con una prospettiva pluriennale riferita all'intera amministrazione pubblica. L'articolo 2 dello schema di decreto legislativo in esame si occupa delle regole nella lettera b), disponendo la modifica dell'articolo 10, comma 2, lettera e) della legge n. 196 del 2009 con l'inserimento di obbligo di definizione in coerenza con quanto previsto dalla normativa europea degli obiettivi programmatici indicati nella prima sezione del DEF. Secondo la tabella di concordanza che accompagna lo schema di decreto, la normativa nazionale che recepisce le disposizioni degli articoli 5, 6 e 7 della direttiva, relativi alle regole di bilancio numeriche, è da rinvenirsi, oltre che nell'articolo 2, lettera b), dello schema di decreto legislativo in esame e negli articoli 11 (Manovra di finanza pubblica) e 21 (Bilancio di previsione) della legge di contabilità e finanza pubblica (n. 196 del 2009), anche nella legge 243 del 2012 di attuazione del principio del pareggio di bilancio, e in particolare negli articoli 3 (Principio dell'equilibrio dei bilanci), 5 (Regole sulla spesa), 6 (Eventi eccezionali e scostamenti dall'obiettivo programmatico strutturale), 8 (Meccanismo di correzione degli scostamenti rispetto all'obiettivo programmatico strutturale), 9 (Equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali), 13 (Equilibrio dei bilanci delle amministrazioni pubbliche non territoriali), 14 (Principio dell'equilibrio del bilancio dello Stato), 18 (Funzioni dell'Ufficio parlamentare di bilancio) e 20 (Funzioni di controllo della Corte dei conti sui bilanci delle amministrazioni pubbliche).

A tal riguardo, occorre valutare se la concreta implementazione nel quadro di bilancio delle regole di bilancio numeriche non richieda una modifica puntuale della legge n. 196 del 2009 che ne declini in dettaglio le procedure attuative.

Infine, con riferimento alla lettera c), la direttiva 2011/85/UE definisce le passività potenziali come quelle obbligazioni dipendenti dal verificarsi di eventi futuri o incerti, nonché quelle obbligazioni effettive il cui pagamento è improbabile o il cui ammontare non può essere determinato in modo attendibile, quali, ad esempio, le garanzie pubbliche, i crediti deteriorati e le passività potenziali derivanti dalla gestione delle imprese pubbliche. La direttiva specifica che le informazioni relative alle passività potenziali dovrebbero includere, oltre all'entità, la data verosimile di spesa ad esse associate, e che esse dovrebbero prendere in debita considerazione la sensibilità del mercato⁶.

Al riguardo si osserva che i dati necessari alla compilazione delle informazioni sulle passività potenziali richieste dalla direttiva, nonché gli strumenti di analisi richiesti dalla procedura di stima dei rischi potenziali (ad esempio di escussione della garanzia prestata o di inesigibilità dei crediti) potrebbero risultare talmente sofisticati da essere difficilmente gestibili dalle singole amministrazioni, specialmente quelle locali. Inoltre, l'articolo 14, comma 3 della direttiva 2011/85/UE pone in capo agli Stati membri l'obbligo di pubblicare le informazioni pertinenti sulle passività potenziali per tutti i sottosectori dell'amministrazione pubblica. Da ciò sembra emergere che la pubblicazione delle informazioni richieste da parte delle singole amministrazioni, oltre a costituire un adempimento di difficile esecuzione, non appare richiesta dalla direttiva stessa, la quale dispone l'adempimento per il solo Stato membro. Pertanto, ferma restando la necessità che le singole amministrazioni forniscano un adeguato flusso informativo relativo ai rischi associati alle proprie passività e ferma restando la pubblicazione delle garanzie dello Stato in allegato allo Stato di previsione della spesa del MEF, occorre valutare se non sia più corrispondente allo spirito della stessa direttiva la pubblicazione delle informazioni sulle passività potenziali nel DEF. L'analisi delle passività potenziali e dei rischi ad esse associati nel DEF sarebbe tanto più opportuna se posta in relazione all'analisi di sensibilità ai vari scenari di rischio già effettuata per le previsioni macroeconomiche e di bilancio in un'ottica riferita al rischio sistemico sotteso al quadro economico generale.

⁶ Cfr. Direttiva 2011/85/UE del Consiglio dell'8 novembre 2011 relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:306:0041:0047:IT:PDF>, punto 26 della premessa.

Articolo 3 (Controlli)

Secondo il comma 1 dell'articolo 3 dello schema di decreto in esame, i controlli sui sistemi di contabilità pubblica ai sensi dell'articolo 3 della direttiva sono svolti secondo la disciplina prevista dal decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286 e, per quanto riguarda le Amministrazioni centrali e gli enti da queste vigilati, dal decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123.

Il comma 2 prevede che agli enti di cui all'articolo 1, comma 2 della legge 196/2009 nonché agli altri enti ed organismi pubblici, diversi dalle società, non si applicano le disposizioni del decreto legislativo 39/2010, concernente la revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati.

Il comma 3 prevede che presso gli enti di cui al comma 2, con esclusione dei Ministeri, la verifica, da parte degli organi interni di controllo, dell'osservanza delle norme che presiedono alla formazione e all'impostazione del bilancio preventivo e del conto consuntivo o bilancio d'esercizio riguarda anche al corretta classificazione delle entrate e delle spese in attuazione della legge n. 196 del 2009.

Il comma 4 indica il termine del 31 dicembre 2014 affinché siano modificati, laddove necessario, gli statuti degli enti ed organismi pubblici al fine di recepire le disposizioni di cui ai commi precedenti.

Gli articoli 3 e 4 dello schema di decreto legislativo sono diretti a dare attuazione all'articolo 3 della direttiva 2011/85/UE.

L'articolo 3 della direttiva prevede che gli Stati membri si dotano di sistemi di contabilità pubblica che coprono in modo completo e uniforme tutti i sottosettori dell'amministrazione pubblica e contengono le informazioni necessarie per generare dati fondati sul principio di competenza al fine di predisporre i dati basati sulle norme SEC 95. Detti sistemi di contabilità pubblica sono soggetti a controllo interno e *audit* indipendente.

L'articolo 3 della direttiva prevede inoltre che gli Stati membri assicurano che i dati di bilancio di tutti i sottosettori dell'amministrazione pubblica siano disponibili al pubblico tempestivamente e regolarmente come stabilito dal regolamento (CE) n. 2223/96⁷.

⁷ Regolamento (CE) n. 2223/96 del Consiglio del 25 giugno 1996 relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nella Comunità. Il regolamento ha istituito il Sistema europeo dei conti 1995, denominato «SEC 95» che prevede una metodologia relativa alle norme, alle definizioni, alle nomenclature e alle regole contabili comuni, al fine di consentire l'elaborazione di conti e di tabelle su basi comparabili per le esigenze della Comunità e un programma di trasmissione per le esigenze della Comunità. Secondo il sistema SEC 95 il settore delle Amministrazioni pubbliche (PA -Settore S13) è composto, sulla base di criteri di natura prevalentemente economica indipendentemente dal regime giuridico dei singoli enti, dagli organismi pubblici che forniscono alla collettività beni e servizi non destinabili alla vendita, dalle istituzioni senza scopo di lucro che producono beni e servizi non destinabili alla vendita (individuati sulla base dell'applicazione di prezzi non economicamente significativi), e dagli enti di previdenza.

Gli Stati membri pubblicano in particolare i dati sulla contabilità di cassa (o dati equivalenti della contabilità pubblica se i dati sulla contabilità di cassa non sono disponibili) con le seguenti frequenze:

— mensile e prima della fine del mese seguente per quanto riguarda i sottosettori amministrazione centrale, amministrazioni di Stati federati ed enti di previdenza e assistenza sociale;

— trimestrale e prima della fine del trimestre seguente per quanto riguarda il sottosettore amministrazioni locali.

Tali dati sono già pubblicati dalla Ragioneria generale dello Stato, per cui non sono necessari adeguamenti.

Il decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286, richiamato dal comma 1, ha previsto il riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche, affidando i controlli di regolarità amministrativa e contabile agli organi appositamente previsti dalle disposizioni vigenti nei diversi comparti della pubblica amministrazione e, in particolare, gli organi di revisione, ovvero gli uffici di ragioneria, nonché i servizi ispettivi di finanza della Ragioneria generale dello Stato.

Il decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123⁸, richiamato dal comma 1, costituisce un rafforzamento dei controlli interni per le Amministrazioni centrali. Gli articoli 19 e seguenti del decreto legislativo n. 123 del 2011 recano le disposizioni sui controlli dei collegi dei revisori dei conti e sindacali presso gli enti e organismi pubblici e sui controlli dei servizi ispettivi di finanza pubblica.

Ai sensi dell'articolo 20 del decreto n. 123 del 2011, i collegi dei revisori dei conti e sindacali degli enti ed organismi pubblici vigilano sull'osservanza delle disposizioni di legge, regolamentari e statutarie; provvedono agli altri compiti ad essi demandati dalla normativa vigente, compreso il monitoraggio della spesa pubblica⁹.

⁸ Riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile e potenziamento dell'attività di analisi e valutazione della spesa, a norma dell'articolo 49 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

⁹ I collegi dei revisori dei conti e sindacali, in particolare, devono:

a) verificare la corrispondenza dei dati riportati nel conto consuntivo o bilancio d'esercizio con quelli analitici desunti dalla contabilità generale tenuta nel corso della gestione;

b) verificare la loro corretta esposizione in bilancio, l'esistenza delle attività e passività e l'attendibilità delle valutazioni di bilancio, la correttezza dei risultati finanziari, economici e patrimoniali della gestione e l'esattezza e la chiarezza dei dati contabili presentati nei prospetti di bilancio e nei relativi allegati;

Gli schemi dei bilanci preventivi, delle variazioni ai bilanci preventivi, delle delibere di accertamento dei residui, del conto consuntivo o bilancio d'esercizio sono sottoposti, corredati dalla relazione illustrativa o da analogo documento, almeno quindici giorni prima della data della relativa delibera, all'esame del collegio dei revisori dei conti o sindacale. Il collegio redige apposita relazione da allegare ai predetti schemi, nella quale sono sintetizzati anche i risultati del controllo svolto durante l'esercizio.

Ai sensi dell'articolo 21 del decreto 123/2011 gli organi di controllo devono assicurare l'esercizio delle funzioni loro attribuite in modo indipendente. Ai revisori e sindaci presso enti ed organismi pubblici si applicano i requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza previsti dall'articolo 2387 del codice civile.

In base all'articolo 23 del decreto n. 123 del 2011, i Servizi ispettivi di finanza pubblica svolgono le verifiche amministrativo-contabili in conformità agli obiettivi generali delineati nelle direttive annuali del Ministro dell'economia e delle finanze.

L'attività ispettiva è diretta a ricondurre a economicità e regolarità amministrativo-contabile le gestioni pubbliche, a verificare la regolare produzione dei servizi, nonché a suggerire le misure dalle quali possano derivare miglioramenti dei saldi delle gestioni finanziarie pubbliche e della qualità della spesa.

L'articolo 24 disciplina le modalità di svolgimento dei controlli ispettivi.

Il comma 2 dell'articolo 3 dello schema di decreto in esame dispone che non si applichi alle pubbliche amministrazioni, inserite nel conto economico consolidato definite sulla base delle norme europee SEC95, nonché agli altri enti ed organismi

c) effettuare le analisi necessarie e acquisire informazioni in ordine alla stabilità dell'equilibrio di bilancio e, in caso di disavanzo, acquisire informazioni circa la struttura dello stesso e le prospettive di riassorbimento affinché venga, nel tempo, salvaguardato l'equilibrio;

d) vigilare sull'adeguatezza della struttura organizzativa dell'ente e il rispetto dei principi di corretta amministrazione;

e) verificare l'osservanza delle norme che presiedono la formazione e l'impostazione del bilancio preventivo e del conto consuntivo o bilancio d'esercizio;

f) esprimere il parere in ordine all'approvazione del bilancio preventivo e del conto consuntivo o bilancio d'esercizio da parte degli organi a ciò deputati sulla base degli specifici ordinamenti dei singoli enti;

g) effettuare almeno ogni trimestre controlli e riscontri sulla consistenza della cassa e sulla esistenza dei valori, dei titoli di proprietà e sui depositi e i titoli a custodia;

h) effettuare il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva integrativa con i vincoli di bilancio e quelli derivanti dall'applicazione delle norme di legge, con particolare riferimento alle disposizioni inderogabili che incidono sulla misura e sulla corresponsione dei trattamenti accessori.

pubblici, diversi dalle società, la disciplina delle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati di cui al D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39.

Il D.Lgs n. 39 del 2010 reca le norme attuative della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati. E' suddiviso in dieci capi: il Capo I reca le definizioni, il Capo II le norme per l'abilitazione e la formazione continua dei revisori legali, il Capo III le norme sul Registro dei revisori legali e delle società di revisione, il Capo IV le norme sullo svolgimento della revisione legale, il Capo V disposizioni speciali per banche, assicurazioni e società finanziarie, il Capo VI il controllo di qualità, il Capo VII la Vigilanza, il Capo VIII le sanzioni, il Capo IX le norme sulla cooperazione internazionale, il Capo X le modifiche e abrogazioni alla normativa vigente.

Il comma 3 precisa che la verifica da parte degli organi di controllo interno presso le pubbliche amministrazioni, con esclusione dei Ministeri, dell'osservanza delle norme sulla formazione e impostazione del bilancio preventivo e del conto consuntivo o bilancio d'esercizio, riguarda anche la corretta classificazione delle entrate e delle spese secondo quanto disposto dalla legge n. 196 del 2009.

Secondo la relazione illustrativa ciò è necessario al fine di rendere effettiva l'armonizzazione contabile e dei quadri di bilancio applicabili ai singoli enti.

Al riguardo, si conferma che si tratta di una misura necessaria perché la direttiva richiede completezza e uniformità tra i sistemi di contabilità pubblica di tutti i sottosettori dell'amministrazione pubblica e pertanto il controllo interno deve verificare anche che sia rispettata l'uniformità dei quadri di bilancio.

Si rammenta che la legge n. 196 del 2009, all'articolo 25 disciplina la classificazione delle entrate e delle spese dello Stato.

Le entrate dello Stato sono ripartite in:

a) titoli, a seconda che siano di natura tributaria, extratributaria o che provengano dall'alienazione e dall'ammortamento di beni patrimoniali, dalla riscossione di crediti o dall'accensione di prestiti;

b) ricorrenti e non ricorrenti, a seconda che si riferiscano a proventi la cui acquisizione sia prevista a regime ovvero limitata ad uno o più esercizi;

c) tipologie, ai fini dell'approvazione parlamentare e dell'accertamento dei cespiti;

d) categorie, secondo la natura dei cespiti;

e) capitoli, eventualmente suddivisi in articoli secondo il rispettivo oggetto, ai fini della rendicontazione.

Le spese dello Stato sono ripartite in:

a) missioni, che rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti con la spesa;

b) programmi, definiti quali aggregati diretti al perseguimento degli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni, suddivisi in macroaggregati per spese di funzionamento, per interventi, per trattamenti di quiescenza e altri trattamenti integrativi o sostitutivi di questi ultimi, per oneri del debito pubblico, per oneri comuni di parte corrente, per investimenti e per oneri comuni in conto capitale. In autonome previsioni è esposto il rimborso di passività finanziarie;

c) capitoli, secondo l'oggetto della spesa. I capitoli, classificati secondo il contenuto economico e funzionale, costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione e possono essere ripartiti in articoli.

Una classificazione di entrate e spese analoga a quella prevista dalla legge n. 196 è stata disposta dal decreto legislativo n. 118 del 2011, citato nella tabella di concordanza che accompagna lo schema di decreto, per regioni, enti locali e loro organismi¹⁰.

Secondo la tabella di concordanza che accompagna lo schema di decreto, la normativa nazionale coerente con le disposizioni dell'articolo 3 è contenuta oltre che nel già citato decreto legislativo 118/2011, negli articoli 19 e seguenti del decreto legislativo 123/2011,

¹⁰ Il decreto legislativo n. 118 del 2011 ha infatti introdotto disposizioni di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi. Tuttavia, l'entrata in vigore dei nuovi principi contabili per regioni ed enti locali è prevista per il 2015 (art. 38 del d.lgs. n. 118). A decorrere dal 2012 è stata avviata una sperimentazione per verificare la rispondenza del nuovo assetto contabile alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e per individuare eventuali criticità, con riferimento tra l'altro alla classificazione delle spese per missioni e programmi.

In particolare gli articoli 13 e 14 del decreto n. 118 disciplinano la classificazione delle spese in: missioni (le funzioni principali e gli obiettivi strategici), programmi (gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni), macroaggregati (un'articolazione dei programmi, secondo la natura economica della spesa. I macroaggregati si raggruppano in titoli e, ai fini della gestione, sono ripartiti in capitoli ed in articoli). Le entrate, secondo l'articolo 15, sono classificate secondo i successivi livelli di dettaglio: a) titoli, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate; b) tipologie, definite in base alla natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza, ai fini dell'approvazione in termini di unità di voto; c) categorie, definite in base all'oggetto dell'entrata nell'ambito della tipologia di appartenenza. Nell'ambito delle categorie è data separata evidenza delle eventuali quote di entrata non ricorrente.

nell'articolo 100 della Costituzione, nella legge 259/1958, negli articoli 13 e 14 della legge 196/2009.

L'articolo 100 della Costituzione attribuisce alla Corte dei Conti il controllo preventivo di legittimità sugli atti del Governo, successivo sul bilancio dello Stato, la partecipazione al controllo sulla gestione finanziaria degli enti cui lo Stato contribuisce in via ordinaria, prevedendo che debba essere assicurata l'indipendenza della Corte e dei suoi componenti. La legge 21 marzo 1958, n. 259, in attuazione del citato articolo 100 della Costituzione, reca le norme sulla partecipazione della Corte dei conti al controllo sulla gestione finanziaria degli enti a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria. Nel terzo paragrafo della premessa alla direttiva 2011/85 viene citata come forma di *audit* indipendente previsto dall'articolo 3 quello svolto da istituzioni pubbliche quali le Corti dei Conti per cui si tratta effettivamente di una normativa corrispondente alle finalità della direttiva.

L'articolo 13 della legge n. 196 del 2009 prevede una banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche istituita presso il Ministero dell'economia e delle finanze contenente i dati concernenti i bilanci di previsione, le relative variazioni, i conti consuntivi, quelli relativi alle operazioni gestionali, nonché tutte le informazioni necessarie all'attuazione della legge di contabilità.

L'articolo 14 della medesima legge dispone il controllo e monitoraggio dei conti pubblici da parte del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato.

Approfondimento

Controlli interni ed esterni sulle regioni e sugli enti locali

Il sistema dei controlli degli enti territoriali si fonda sul principio dell'equiordinazione costituzionale di tali enti con gli altri livelli di governo. Tale principio fa sì che l'ente abbia capacità di verifica e di giudizio interno della propria attività.

Parallelamente, accanto al riconoscimento costituzionale dell'autonomia degli enti territoriali, si è venuto via via a ridurre il ruolo dei controlli esterni, sia con l'eliminazione dei controlli preventivi di legittimità, caratterizzati da un'impostazione di tipo gerarchico e pertanto lesiva dell'autonomia dei vari enti territoriali, sia con il ridimensionamento del ruolo della Corte dei conti, che ha conservato le proprie funzioni di controllore esterno attraverso un rapporto di tipo collaborativo.

Tuttavia, ai fini del raggiungimento degli obiettivi nazionali sulla base degli impegni comunitari, anche in ragione del principio del coordinamento della finanza pubblica sono stati previsti vincoli sempre più stringenti alle politiche di bilancio degli enti territoriali e intensificati, in controtendenza rispetto al passato, i controlli esterni sulla gestione finanziaria degli enti, affidati alla Corte dei conti.

Pertanto, l'originario assetto delineato nel Testo unico sugli enti locali (T.U.E.L.), D.Lgs. n. 267/2000, è stato modificato con l'introduzione, per tutto il comparto della pubblica amministrazione, di una nuova modalità di valutazione della dirigenza e dei controlli sulla *performance* organizzativa e individuale nel pubblico impiego. Sono stati inoltre ampliati i controlli - *ex ante* ed *ex post* - sugli atti suscettibili di avere effetti finanziari, nell'ottica di un rafforzamento del coordinamento della finanza pubblica e degli strumenti posti a garanzia del rispetto dei vincoli finanziari derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea.

Di seguito si darà conto dell'assetto originario e di come, via via, i singoli interventi legislativi adottati negli ultimi anni hanno inciso su di esso.

I controlli interni sugli enti locali

L'assetto dei controlli interni negli enti locali, contenuto nel TUEL, era originariamente basato sulle seguenti tipologie di controlli:

- il controllo di regolarità amministrativa e contabile;
- il controllo di gestione;
- il controllo strategico.
- la valutazione della dirigenza.

Il sistema dei controlli interni negli enti locali ha subito una profonda innovazione, in *primis* dal D.Lgs. 27 ottobre 2009, n. 150 e, in particolare, dall'articolo 3 del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, provvedimento quest'ultimo che ha completamente ridisegnato l'assetto sopra descritto, delineato dall'articolo 147 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali).

Il decreto legge n. 174 del 10 ottobre 2012, convertito in legge dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, ha integralmente rivisto e potenziato il sistema dei controlli, sia interni che esterni, degli enti territoriali, finalizzandolo all'esigenza di rafforzamento del coordinamento della finanza pubblica e di garanzia del rispetto dei vincoli finanziari derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea.

Con riferimento alle altre tipologie di controlli, l'articolo 3 del D.L. n. 174/2012 ha operato diverse novelle al fine di implementare il sistema preesistente. In particolare, oltre ai controlli di regolarità amministrativa contabile, di gestione e di controllo strategico, compaiono ora nuove attività, quali:

- il controllo sugli equilibri finanziari dell'ente, che è strumentale alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica determinati dal Patto di stabilità interno, mediante il coordinamento e la vigilanza del responsabile del servizio finanziario, nonché dei responsabili dei servizi;
- la verifica, attraverso il controllo sullo stato di attuazione di indirizzi ed obiettivi gestionali, dell'efficacia ed economicità degli organismi gestionali esterni all'ente;
- la verifica della qualità dei servizi erogati, sia direttamente, sia mediante organismi gestionali esterni.

In parallelo alle suddette due attività di verifica dell'efficacia degli organismi gestionali esterni all'ente e della qualità dei servizi erogati - le quali appaiono comunque inquadrarsi nell'alveo dei controlli gestionali estesi agli enti facenti parte del bilancio consolidato dell'ente - è stata specificamente introdotta una nuova tipologia di controllo interno, il controllo sulle società partecipate dagli enti locali, il quale dovrà essere periodico e prevedere l'analisi degli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati, anche con riferimento ai possibili squilibri economico finanziari rilevati per il bilancio dell'ente locale. Il controllo sulle partecipate riguarda sia aspetti di regolarità amministrativa e contabile

(ricomprendendo anche la verifica dell'andamento economico finanziario della società al fine di rilevare possibili ripercussioni sull'ente locale) che aspetti tipici del controllo di gestione e del controllo strategico.

Altro aspetto importante del controllo sulle società partecipate è previsto dal nuovo articolo 147-*quater* del D.Lgs. n. 267/2000 (TUEL), il quale ribadisce l'obbligo di redazione del bilancio consolidato, già previsto nell'ambito del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 in tema di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti Locali e dei loro organismi.

Per ciò che concerne i controlli pre-esistenti, quali, in particolare, il controllo sulla regolarità amministrativo contabile, si osserva, infine, che sono stati implementati e resi più stringenti dal D.L. n. 174/2012 i casi in cui in cui è obbligatorio il parere di regolarità contabile del responsabile di ragioneria, stabilendosi che tale parere debba essere richiesto non solo per le proposte di delibere sottoposte alla Giunta e al Consiglio che comportino impegno di spesa o diminuzione di entrata, ma su ogni proposta di deliberazione che comporti riflessi diretti o indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio dell'ente.

L'operazione di rafforzamento del sistema dei controlli interni non poteva, inoltre, non coinvolgere il ruolo svolto dal revisore contabile dell'ente, in particolare ampliando la gamma degli atti che necessitano "obbligatoriamente" del parere dell'organo di revisione.

I controlli interni sulle regioni

In relazione alle regioni, si ricorda che ciascun ente dispone autonomamente in merito alla organizzazione dei controlli interni. Sulla materia dei controlli i nuovi statuti delle regioni, emanati ai sensi dell'art. 123 Cost., contengono disposizioni di principio, mentre la disciplina attuativa è affidata alla legge regionale o, anche, al regolamento interno del Consiglio regionale.

Recenti disposizioni normative hanno previsto per le regioni l'obbligo di adottare specifici strumenti volti alla verifica della situazione finanziaria della regione, nonché di dotarsi di appositi organi di controllo interno.

In particolare, il D.Lgs. 149/2011 ha previsto per le regioni l'obbligo di redigere una "relazione di fine legislatura regionale", consistente in un documento del Presidente della Giunta regionale, certificato dagli organi di controllo interno dell'ente. Il documento costituisce in sostanza uno strumento di rendicontazione delle condizioni finanziarie della regione e deve essere pubblicato – unitamente ad un rapporto di verifica della relazione predisposto da un organo esterno all'ente - sul sito istituzionale della regione stessa prima della scadenza della legislatura.

Inoltre, il decreto legge n. 138 del 13 agosto 2011 ha disposto l'istituzione, a decorrere dal 1° gennaio 2012, di un Collegio dei revisori dei conti, quale organo di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione dell'ente.

Tale Collegio, già istituito in quasi tutte le regioni, opera in raccordo con le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, ai fini del coordinamento della finanza pubblica.

I controlli esterni sugli enti locali

Per quanto concerne i controlli esterni sugli enti locali, l'articolo 3 del decreto-legge n. 174 del 2012 ha potenziato i poteri della Corte dei conti, già da tempo operanti nell'ordinamento (in particolare sulla base di quanto disposto dall'articolo 7, comma 7, della legge n. 131 del 2003, dall'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge n. 266 del 2005 e dall'articolo 11 della legge n. 15 del 2009).

La funzione di controllo della Corte nei confronti degli enti locali, ne risulta consistentemente ampliata, e viene ora a comprendere, anche in corso di esercizio:

- la regolarità della gestione finanziaria e degli atti di programmazione;

- la verifica del funzionamento dei controlli interni di ciascun ente.

A tal fine, il nuovo articolo 148 del D.Lgs. n. 267/2000 prevede che le sezioni regionali della Corte verifichino, semestralmente – tramite l'apposito referto ad esse inviato dall'ente - la regolarità della gestione e il funzionamento dei controlli interni adottati al fine del rispetto delle regole contabili e del pareggio di bilancio di ciascun ente locale. Per l'effettuazione dell'attività di verifica semestrale le sezioni regionali di controllo della Corte possono avvalersi anche del Corpo della Guardia di finanza o dei servizi ispettivi del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato previsti dall'articolo 14 della legge di contabilità nazionale.

Alla Corte è affidato, inoltre, un potere sanzionatorio nei confronti degli amministratori dell'ente locale responsabili.

Il rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali, disciplinato dal nuovo articolo 148-*bis* del D.Lgs. n. 267/2000, comporta, nello specifico, che le sezioni regionali di controllo sono tenute ad esaminare i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali ai fini della verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119 della Costituzione nonché della sostenibilità dell' indebitamento degli enti territoriali, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti.

L'accertamento, da parte delle competenti sezioni regionali di controllo della Corte, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno, ha effetti inibenti per gli enti locali, i quali sono tenuti a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio, pena l'impossibilità di dare attuazione ai programmi di spesa per i quali è stata accertata la non sostenibilità finanziaria.

Si consideri, poi, che, ai sensi del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149, ulteriori conseguenze – quali la declaratoria dello stato di dissesto dell'ente - sono state previste qualora il controllo della Corte dei conti sulla sana gestione finanziaria degli enti locali abbia dato esito negativo e gli enti non abbiano provveduto ad adottare le necessarie misure correttive dalla medesima Corte indicate.

In particolare, si prevede che il dissesto dell'ente sia disposto da un commissario *ad acta* nominato dal prefetto ed il consiglio dell'ente sia sciolto qualora dalle pronunce delle sezioni regionali emergano comportamenti dell'ente difforni dalla sana gestione finanziaria ovvero irregolarità contabili o squilibri strutturali del bilancio tali da provocarne il dissesto, e l'ente perduri nel non adottare le necessarie misure correttive dalla stessa Corte indicate.

I controlli esterni sono esercitati, oltre che dalle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, anche dal Ministero dell'economia e finanze – Ragioneria Generale dello Stato, per tramite dei Servizi ispettivi di finanza pubblica (SiFiP) - che, in via generale, ai sensi della disciplina sui poteri di monitoraggio attribuiti alla RGS dalla legge di contabilità nazionale (articolo 14, legge n. 196/2009), procede in ogni caso ad effettuare verifiche circa gli eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica.

In particolare, l'articolo 5 del D.Lgs. n. 149/2011, consente al Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato – di attivare verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile, qualora un ente, anche attraverso le rilevazioni SIOPE, evidenzii situazioni di

squilibrio finanziario riferibili ai seguenti indicatori: ripetuto utilizzo dell'anticipazione di tesoreria; disequilibrio consolidato della parte corrente del bilancio; anomale modalità di gestione dei servizi per conto di terzi.

I controlli esterni sulle regioni

Il D.L. n. 174/2012 ha previsto una serie di misure finalizzate ad rafforzare il sistema dei controlli della Corte dei conti sulla gestione finanziaria delle regioni. Si prevede in particolare:

- il controllo preventivo di legittimità da parte della Corte su una serie di atti regionali, tra essi gli atti normativi a rilevanza esterna, aventi riflessi finanziari, emanati dalla Giunta o dal Presidente della Regione e gli atti di programmazione e pianificazione regionali, compreso il piano di riparto delle risorse destinate al finanziamento del Servizio sanitario regionale;
- un esame da parte della Corte dei conti sui bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi, con i relativi allegati, delle regioni e degli enti che compongono il Servizio sanitario nazionale, anche ai fini della verifica circa l'inclusione delle partecipazioni in società controllate gestrici di servizi pubblici o strumentali;
- obbligo per il Presidente della regione di trasmettere alla Corte una relazione annuale sulla regolarità della gestione e sull'efficacia e sull'adeguatezza del sistema dei controlli interni, da adottarsi sulla base di apposite linee guida deliberate dalla Corte
- la predisposizione di una relazione semestrale da parte della Corte sulla tipologia delle coperture finanziarie adottate nelle leggi regionali e sulle tecniche di quantificazione degli oneri, come avviene per il settore statale; nonché il giudizio di parificazione del rendiconto di tutte le regioni, come già avviene per il rendiconto statale.

L'insieme delle citate misure è preordinato alla verifica da parte della Corte di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno.

Anche per le regioni, come per gli enti locali, l'accertamento, da parte delle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno ha degli effetti inibenti per le regioni, i quali sono tenuti a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio, pena l'impossibilità di dare l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata l'insostenibilità finanziaria.

Specifiche norme riguardano poi i gruppi consiliari delle Assemblee regionali, sotto il profilo della rendicontazione delle risorse di cui sono destinatari e dell'obbligo di invio di tale rendicontazione alla Corte dei Conti.

Come già detto per gli enti locali, i controlli esterni sulle regioni e sulle province autonome di Trento e Bolzano sono esercitati, oltre che dalle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, anche dal Ministero dell'economia e finanze – Ragioneria Generale dello Stato, per tramite dei Servizi ispettivi di finanza pubblica (SiFiP), ai sensi di quanto previsto dal D.Lgs. n. 149/2011, come modificato dal D.L. n. 174/2012. In base a tale norma, il MEF-RGS può attivare verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile, in presenza di specifici indicatori di squilibrio finanziario (ripetuto utilizzo dell'anticipazione di tesoreria; disequilibrio consolidato della parte corrente del bilancio; anomale modalità di gestione dei servizi per conto di terzi; aumento non giustificato delle spese in favore dei gruppi consiliari e degli organi politico istituzionali).

Articolo 4 **(Tabella di riconciliazione)**

L'articolo 4, comma 1, dello schema di decreto legislativo in esame dispone che il Ministero dell'economia e delle finanze (MEF), in collaborazione con l'Istat, pubblichi una tabella che descriva la metodologia di raccordo dei dati sulla contabilità di cassa o dati equivalenti della contabilità pubblica qualora i dati di cassa non siano disponibili, con quelli basati sulle norme SEC 95¹¹. Il comma 2, inoltre, stabilisce che la riconciliazione venga aggiornata ogni volta che significative modifiche metodologiche o la disponibilità di nuove fonti lo rendano necessario.

La RT non considera nello specifico l'articolo in esame.

La relazione illustrativa, oltre a riformulare il testo dell'articolo, specifica che dal mese di giugno 2014 la tabella di riconciliazione va allegata ai dati di cassa pubblicati trimestralmente.

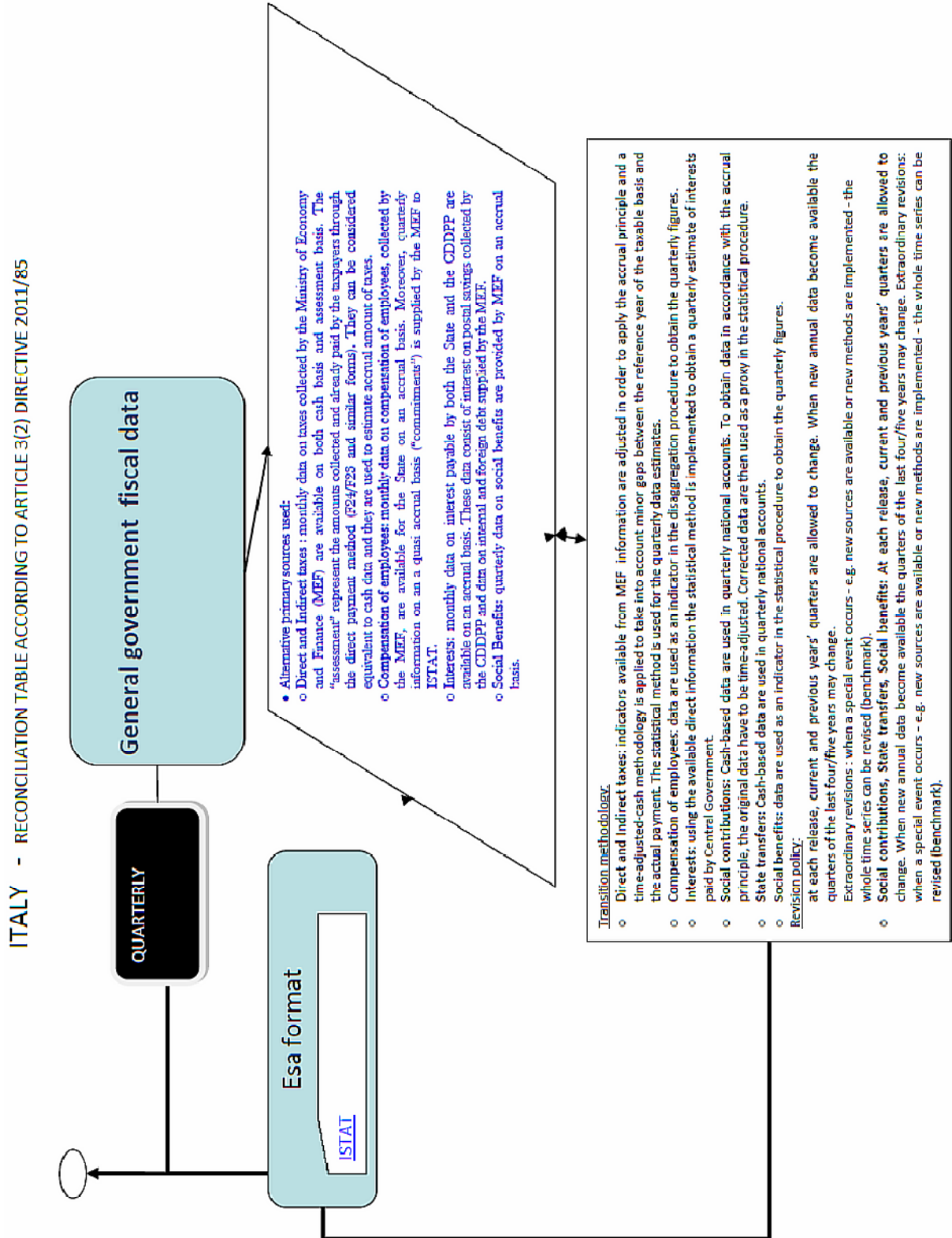
Al riguardo, non si hanno osservazioni da formulare. La Tabella richiesta dalla direttiva 2011/85/UE, redatta in collaborazione con l'Istat secondo lo schema proposto dalla Commissione europea e approvato in sede Eurostat da tutti i paesi membri, è stata pubblicata il 27 dicembre 2013 dal MEF, Ragioneria Generale dello Stato¹². La figura sottostante, tratta a scopo esemplificativo dalla Tabella di riconciliazione pubblicata dal MEF, illustra la metodologia di raccordo cassa-competenza (SEC95) dei dati relativi al totale delle amministrazioni pubbliche. I dati trimestrali (*quarterly*) di finanza pubblica, relativi al complesso delle amministrazioni pubbliche (*General government fiscal data*) provengono da diverse fonti e riguardano il gettito delle imposte dirette e indirette, i redditi da lavoro dipendente, la spesa per interessi e quella per prestazioni sociali. L'Istat provvede alla trasformazione dei dati originari nel formato richiesto dal SEC95 utilizzando una metodologia di raccordo cassa-competenza (*Transition methodology*) e procedendo a revisioni,

¹¹ Il SEC95, Sistema europeo dei conti nazionali e regionali, è lo schema contabile attualmente impiegato nella costruzione dei dati di contabilità nazionale, cioè l'insieme di informazioni statistiche attraverso il quale viene descritta in termini quantitativi l'attività economica di un paese. Cfr. il regolamento (CE) n. 2223/96 relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali della Comunità.

¹² Cfr. Ministero dell'economia e delle finanze, *Tabella di riconciliazione contenente la metodologia di passaggio dai dati di cassa ai dati basati sul SEC (Ex Art. 3, Comma 2, Direttiva UE n. 85/2011)*, 27 dicembre 2013. <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/Finanza-Pu/Tabella-di-riconciliazione/2013/>.

secondo determinati criteri (*Revision policy*) man mano che nuovi dati si rendono disponibili.

Figura 1
Tabella di riconciliazione dei dati di bilancio delle amministrazioni pubbliche



Fonte: Ministero dell'economia e delle finanze, Tabella di riconciliazione contenente la metodologia di passaggio dai dati di cassa ai dati basati sul SEC (Ex Art. 3, Comma 2, Direttiva UE n. 85/2011)

Articolo 5 (Gestioni fuori bilancio)

L'articolo 5 inserisce nella legge di contabilità un nuovo articolo 31-*bis* in materia di gestioni fuori bilancio.

In particolare, l'articolo aggiuntivo 31-*bis* prevede al comma 1 che le pubbliche amministrazioni pubblichino informazioni inerenti i fondi che non rientrano nei bilanci ordinari. Il comma 2 prevede che per il bilancio dello Stato le informazioni sono rese disponibili mediante allegato conoscitivo per ciascuno stato di previsione della spesa dei Ministeri interessati, secondo modalità stabilite con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze.

La norma in esame recepisce l'articolo 14, paragrafo 1 della direttiva 2001/85/UE il quale prevede che nel quadro dei processi di bilancio annuali gli Stati membri identificano e presentano tutti gli organismi e i fondi dell'amministrazione pubblica che non rientrano nei bilanci ordinari a livello di sottosettori, unitamente ad altre informazioni pertinenti. L'incidenza combinata sui saldi e il debito dell'amministrazione pubblica è presentata nel quadro dei processi di bilancio annuali e dei piani di bilancio a medio termine.

Nel venticinquesimo "considerando" premesso alla direttiva viene illustrata la finalità dell'articolo 14, par. 1 citato. Infatti, "per promuovere efficacemente la disciplina di bilancio e la sostenibilità delle finanze pubbliche, occorre che i quadri di bilancio riguardino tali finanze nella loro totalità. Per questa ragione è opportuno riservare particolare attenzione alle operazioni di organismi e fondi dell'amministrazione pubblica che non rientrano nei bilanci ordinari a livello di sottosettori che hanno un impatto immediato o a medio termine sulle posizioni di bilancio degli Stati membri."

Al riguardo, si segnala che non sembra recepito nello schema di decreto il secondo periodo dell'articolo 14 della direttiva che prevede l'obbligo di presentare l'incidenza sui saldi e sul debito della pubblica amministrazione degli organismi e fondi che non rientrano nei bilanci ordinari.

In termini generali occorre rammentare che la legge di contabilità prevede i criteri dell'integrità, dell'universalità e dell'unità del bilancio dello Stato quali profili attuativi dell'articolo 81 della Costituzione (art. 24). In particolare, sulla base del criterio dell'integrità, tutte le entrate devono essere iscritte in bilancio al lordo delle spese di riscossione e di altre eventuali spese ad esse connesse.

Parimenti, tutte le spese devono essere iscritte in bilancio integralmente, senza alcuna riduzione delle correlative entrate. Sulla base dei criteri dell'universalità e dell'unità, è vietato gestire fondi al di fuori del bilancio, ad eccezione dei casi consentiti e regolati in base all'articolo 40, comma 2, lettera p)¹³.

I principi dell'integrità, dell'universalità e dell'unità del bilancio si applicano inoltre anche ai documenti contabili delle amministrazioni pubbliche, come affermato dal decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 "Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili" e alle Regioni, enti locali e loro organismi come disposto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42". Viene così ribadito che risultano incompatibili con l'applicazione del principio dell'universalità le gestioni fuori bilancio, consistenti in gestioni poste in essere dalla singola amministrazione, o dalle sue articolazioni organizzative, che non transitano nel bilancio. Le contabilità separate, ove ammesse dalla normativa, devono essere ricondotte al sistema di bilancio dell'amministrazione entro la fine dell'esercizio.

Più in particolare, come si è avuto già modo di argomentare in sede di esame dello schema di decreto ministeriale concernente la sperimentazione volta a realizzare il passaggio, nella predisposizione

¹³ L'articolo 40 della legge di contabilità aveva previsto una delega al governo, scaduta il 1° gennaio 2014, per il completamento della revisione della struttura del bilancio dello Stato. Tra i principi e criteri direttivi, alla lettera p) del comma 2 era prevista la progressiva eliminazione delle gestioni contabili operanti a valere su contabilità speciali o conti correnti di tesoreria, i cui fondi siano stati comunque costituiti mediante il versamento di somme originariamente iscritte in stanziamenti di spesa del bilancio dello Stato. Tuttavia facevano eccezione: 1) la gestione relativa alla Presidenza del Consiglio dei ministri; 2) le gestioni fuori bilancio istituite ai sensi della legge ai sensi della legge 25 novembre 1971, n. 1041; 3) le gestioni fuori bilancio autorizzate per legge; 4) i programmi comuni tra più amministrazioni, enti, organismi pubblici e privati; 5) i casi di urgenza e necessità.

Si prevedeva, per le gestioni fuori bilancio che sarebbero restate attive, l'obbligo di rendicontazione annuale delle risorse acquisite e delle spese effettuate secondo schemi classificatori armonizzati con quelli del bilancio dello Stato e a questi aggregabili a livello di dettaglio sufficientemente elevato.

L'articolo 51, comma 2 della legge n. 196 ha infine disposto l'abrogazione, con le eccezioni previste dall'articolo 40, comma 2, lettera p), di tutte le disposizioni di legge che autorizzano l'apertura di contabilità speciali di tesoreria a valere su fondi iscritti in stanziamenti del bilancio dello Stato e riferibili alla gestione di soggetti ed organi comunque riconducibili alla amministrazione centrale e periferica dello Stato, ove tali contabilità non siano espressamente autorizzate da specifiche norme che ne disciplinano l'autonomia contabile rispetto al bilancio dello Stato.

Al fine di garantire l'operatività dello strumento militare, le contabilità speciali autorizzate da disposizioni di legge per il funzionamento dei reparti e degli enti delle Forze armate operano fino all'adeguamento delle procedure di spesa previsto dall'articolo 42 della legge n. 196 (delega al governo per il riordino della disciplina per la gestione del bilancio il potenziamento della funzione del bilancio di cassa).

del bilancio annuale di previsione e degli altri documenti contabili dello Stato, dalla redazione in termini di competenza e cassa alla redazione in termini di sola cassa, l'esigenza di corrispondere piena trasparenza alle gestioni fuori bilancio - sia quelle propriamente dette, che quelle riferite alla mera apertura di contabilità speciali di tesoreria, per specifiche finalità - si pone quale passaggio per alcuni versi ineludibile al fine procedere verso l'obiettivo di migliorare il grado di significatività, in termini di preventivo, delle stesse previsioni di cassa di bilancio, così come previste dal sistema misto fatto proprio dalla legge di contabilità.

Tale esigenza si raccorda infatti in pieno con il fine di contenere al massimo la dicotomia, pur in certa misura fisiologica, tra gestione di cassa del bilancio di previsione e gestione della tesoreria riferibile al bilancio dello Stato, che è la causa principale, sebbene non l'unica, della insufficiente chiarezza delle evidenze di cassa a preventivo e a consuntivo¹⁴.

Le gestioni fuori bilancio riguardano acquisizioni di entrate e/o effettuazioni di spese svolte dall'Amministrazione dello Stato, ma al di fuori del bilancio e quindi non soggette alle normali procedure giuridico-amministrative di esecuzione dello stesso. In genere, le contabilità speciali trovano giustificazione nel fatto che le normali procedure di acquisizione e di impiego delle risorse sarebbero di ostacolo all'immediatezza degli interventi programmati. Il loro diffondersi determina tuttavia uno svuotamento del diritto di bilancio, riducendo il significato dell'approvazione parlamentare.

La disciplina organica delle gestioni fuori bilancio è prevista dalla legge n. 1041 del 1971 e dal relativo regolamento approvato con D.P.R. n. 689 del 1977¹⁵ e ciascuna di esse è autorizzata con apposita

¹⁴ Cfr. Senato della Repubblica, Servizio del Bilancio, XVI legislatura, Elementi di documentazione n. 41, dicembre 2010.

¹⁵ Con D.P.R. 11 luglio 1977 n. 689 è stato approvato il regolamento per la rendicontazione ed il controllo delle gestioni fuori bilancio. Esso reca, sostanzialmente, le norme di attuazione dell'articolo 9 della legge n. 1041 del 1971.

Tra le norme che presentano maggiore interesse per una più completa comprensione del fenomeno giuridico, va ricordato l'articolo 3, il quale precisa la distinzione, già genericamente formulata dalla legge, tra bilancio o rendiconto. La norma stabilisce, infatti, che per le gestioni condotte con il sistema della competenza (cioè ad accertamenti ed impegni) deve essere redatto un bilancio consuntivo finanziario, mentre per quelle condotte con il sistema della cassa (cioè, a riscossioni e pagamenti) deve essere compilato un rendiconto finanziario.

Gli articoli 4 e 9 stabiliscono i termini di trasmissione dei bilanci e rendiconti ai competenti Uffici di ragioneria dipendenti dal Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato I bilanci e i rendiconti devono pervenire in quattro esemplari, da parte degli organi gestori, al competente Ufficio centrale del bilancio entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello cui si riferiscono corredati da una esauriente relazione, la quale deve illustrare l'andamento della gestione, nonché le procedure adottate

norma legislativa. La legge n. 559 del 1993 ha disciplinato la loro soppressione, riconducendo alcune di esse in bilancio e adottando norme di controllo più incisive per quelle escluse dalla soppressione. (artt. 23 e 24). Esse hanno l'obbligo della rendicontazione e sono sottoposte al controllo della competente Ragioneria Centrale e della Corte dei conti. Il Ministro del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica ha facoltà di disporre accertamenti nel corso della gestione.

La Corte dei Conti riferisce annualmente al Parlamento nell'ambito della relazione sul rendiconto generale dello Stato sull'attività svolta dagli organismi che gestiscono, al di fuori dell'Amministrazione dello Stato, fondi di rotazione costituiti con disponibilità tratte sul bilancio dello Stato e sull'andamento delle gestioni fuori bilancio.

Tra queste si può segnalare il fondo di rotazione per l'attuazione delle politiche comunitarie su cui confluiscono finanziamenti nazionali ed europei e che nel 2012 aveva 22,7 miliardi di euro di disponibilità per la parte nazionale e 1,1 miliardo per la parte europea. Vi è poi il fondo di rotazione per la formazione professionale e per l'accesso al fondo sociale europeo il cui bilancio consuntivo evidenzia entrate per 191 milioni di euro circa ed uscite per 249 milioni circa, con un disavanzo di cassa pari a 58 milioni circa. Gli altri fondi sono stati soppressi e gestiscono somme residuali poco significative.

per l'acquisizione delle entrate e per l'erogazione delle spese. Il responsabile della gestione è tenuto anche a fornire tempestiva comunicazione alla Corte dei conti dell'avvenuto invio al competente Ufficio centrale del bilancio dei bilanci o rendiconti di cui trattasi.

I rendiconti semestrali, di cui al quinto comma dell'articolo 9 della legge n. 1041 del 1971, devono pervenire all'Ufficio centrale del bilancio entro la fine del mese successivo al semestre cui si riferiscono. Gli organi gestori devono dare tempestiva comunicazione alla Corte dei conti dell'avvenuto invio di detti rendiconti semestrali ai competenti Uffici di ragioneria dipendenti dal Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato.

Gli articoli 5 e 6 disciplinano le finalità e le modalità dei controlli esercitati dall'Ufficio centrale del bilancio, dalle Ragionerie provinciali dello Stato e dalla Corte dei conti (Sezioni regionali di controllo e Uffici centrali di controllo sulla gestione).

Per quel che concerne gli Uffici centrali di bilancio presso i vari Ministeri e le Ragionerie provinciali dello Stato, il controllo è inteso ad accertare l'esattezza dei dati, la legalità e regolarità delle entrate e delle spese, nonché la proficuità di queste ultime in rapporto alle finalità perseguite dalla legge istitutiva della gestione.

Entro tre mesi dalla data di ricezione dei bilanci consuntivi o dei rendiconti l'Ufficio centrale del bilancio vi appone il proprio visto e li trasmette alla Corte dei conti (competente Ufficio centrale di controllo successivo sulla gestione).

Ultimi dossier del Servizio del Bilancio

- Ott 2013 [Nota di lettura n 19](#)
A.S. 1015-B: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 31 agosto 2013, n. 101, recante disposizioni urgenti per il perseguimento di obiettivi di razionalizzazione nelle pubbliche amministrazioni"
- " [Nota di lettura n 20](#)
A.S. 1120: "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)"
- Nov 2013 [Nota di lettura n. 21](#)
A.S. 1150: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 12 settembre 2013, n. 104, recante misure urgenti in materia di istruzione, università e ricerca" (Approvato dalla Camera dei deputati)
- " [Nota di lettura n. 22](#)
A.S. 1149: "Conversione in legge del decreto-legge 31 ottobre 2013, n. 126, recante misure finanziarie urgenti in favore di regioni ed enti locali ed interventi localizzati nel territorio"
- " [Nota breve n. 4](#)
Le previsioni economiche di autunno e il parere della Commissione europea sul documento programmatico di bilancio 2014
- " [Nota di lettura n. 23](#)
A.S. 1174: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 15 ottobre 2013, n. 120, recante misure urgenti di riequilibrio della finanza pubblica nonché in materia di immigrazione" (Approvato dalla Camera dei deputati)
- Dic 2013 [Nota di lettura n. 24](#)
A.S. 1190: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 10 ottobre 2013, n. 114, recante proroga delle missioni internazionali delle Forze armate e di polizia, iniziative di cooperazione allo sviluppo e sostegno ai processi di ricostruzione e partecipazione alle iniziative delle organizzazioni internazionali per il consolidamento dei processi di pace e di stabilizzazione" (Approvato dalla Camera dei deputati)
- " [Nota di lettura n. 25](#)
A.S. 1188: "Conversione in legge del decreto-legge 30 novembre 2013, n. 133, recante disposizioni urgenti concernenti l'IMU, l'alienazione di immobili pubblici e la Banca d'Italia"
- " [Nota breve n. 5](#)
Le comunicazioni della Commissione europea sullo strumento di convergenza e competitività e il coordinamento ex ante delle riforme di politica economica
- " [Nota di lettura n. 26](#)
A.S. 1120-B: "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)"
- Gen 2014 [Nota di lettura n. 27](#)
A.S. 1058: "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita" (Approvato dalla Camera dei deputati)