

Corso on - line CORTE DEI CONTI VI ed. 2017

Lezione CO-01

La legge di bilancio tra esigenze di armonizzazione europea e federalismo nazionale. I Principi contabili generali di redazione del bilancio nella normativa attuativa della legge n. 196/2009

1. La legge 31 dicembre 2009, n. 196 in generale 2. Principi di coordinamento ed armonizzazione 2.1 Il coordinamento delle politiche economiche e di bilancio nel Regolamento del Parlamento Europeo e del Consiglio n.473/2013 del 21.05.2013 3. La riforma e l'adeguamento dei sistemi contabili nelle amministrazioni pubbliche 4. La riforma e l'adeguamento dei sistemi contabili in regioni , enti locali e loro organismi 5. I Principi contabili generali di redazione del bilancio nella normativa attuativa della legge n. 196/2009

1. La legge 31 dicembre 2009, n. 196 in generale

La legge 31 dicembre 2009 n. 196 , entrata in vigore il successivo 1° gennaio 2010, può essere considerato provvedimento normativo costituente parte , se non definitiva certo rilevante, del processo evolutivo che, a partire dalla legge n. 468/1978 ha avuto quale obiettivo precipuo quello, da un lato, di consentire alle Camere un effettivo controllo dell'attività governativa deputata alla materiale gestione del bilancio dello Stato e, dall'altro, di realizzare obiettivi di controllo e contenimento della spesa pubblica, fenomeno che già all'epoca iniziava a manifestare tendenze espansive in senso particolarmente preoccupante. Alcuni commentatori, nei tempi immediatamente successivi all'entrata in vigore della legge n. 196/2009 , hanno affermato che essa costituisce un provvedimento organico diretto a dare attuazione ai progetti di governo unitario della finanza pubblica nazionale in stretto coordinamento con la riforma che ha introdotto il federalismo fiscale con la legge n. 42 del 2009, nonché a consentire l'armonizzazione della fase di bilancio del Paese con le esigenze di coordinamento, trasparenza e contenimento della spesa pubblica, tutti obiettivi necessari per il rispetto degli impegni assunti dall'Italia nei confronti dei Paesi partners dell'Unione Europea e della conseguente gestione degli equilibri monetari connessi all'adozione dell'Euro.

Tale organicità, tuttavia, ha dovuto fare i conti con il mutato quadro internazionale ed europeo originato, in una prima fase, dalla c.d. "crisi greca" sviluppatasi a cavallo tra il 2010 ed il 2011 - e tuttora apparentemente lontana da una soluzione condivisa in sede europea - con conseguente alterazione dei mercati finanziari da cui sono derivati attacchi speculativi ai titoli italiani del debito pubblico; la seconda fase della crisi dei mercati ha tuttavia posto in evidenza che gli attacchi speculativi miravano a colpire l'intera area euro e l'esigenza di risposta si è tramutata, con riferimento alle politiche fiscali dell'Italia, nell'assunzione di provvedimenti diretti alla drastica riduzione dello stock in valore assoluto di debito pubblico italiano: ciò che preme in questa lezione evidenziare è che il legislatore nazionale, sin dall'inizio del 2011, ha operato delle importanti modifiche sul tessuto normativo della legge n. 196/2009 nell'ottica di realizzare quelle "cessioni di sovranità" che si rendono e si renderanno necessarie per garantire la c.d. "armonizzazione fiscale" dell'intera area euro, obiettivo ritenuto essenziale per la stessa sopravvivenza della moneta unica.

La preminenza che nella c.d. "fase di bilancio" assumono gli obiettivi di armonizzazione del bilancio nazionale con le esigenze di rispetto dei criteri fissati in sede UE, emerge dalla lettura del comma 1 dell'art. 1 l.n. 196/2009 (d'ora in poi la Legge) che prescrive il principio secondo il quale *"Le amministrazioni pubbliche concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica in ambito nazionale in coerenza con le procedure ed i criteri stabiliti dall'Unione europea e ne condividono le conseguenti responsabilità. Il concorso al perseguimento di tali obiettivi si realizza secondo i principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica"*. La specifica riconduzione del perseguimento di obiettivi di finanza pubblica nazionale al rapporto di coerenza con procedure e criteri fissati in sede UE deriva dall'innovazione introdotta dalla legge 13 aprile 2011 n. 39, norma che ha profondamente modificato il testo della Legge, dopo poco più di un anno: tale tempistica di

produzione normativa rende sempre più evidente come la materia della gestione dei bilanci pubblici si stia trasferendo dalla sede meramente nazionale a quella europea, corollario peraltro logicamente conseguente all'attuazione di un sistema monetario basato sull'adozione di una moneta unica in cui ai singoli stati è impedita la creazione di autonoma base monetaria mentre la conseguente possibilità di finanziare il proprio debito pubblico attraverso il ricorso a politiche monetarie dirette a finanziare il proprio debito **è vietata**: infatti, in linea di massima e con le eccezioni verificatesi nell'ultimo scorcio del 2011 per affrontare le situazioni di emergenza create sui mercati dei titoli di alcuni Paesi dell'area euro, la stessa BCE non può procedere all'acquisto di titoli di debito dei singoli Paesi.

Tuttavia a partire dal 2011 la BCE iniziando con un'operazione denominata "Piano di rifinanziamento a lungo termine" – consistente in una serie di interventi finanziari con i quali la BCE concesse prestiti di denaro con scadenza a 3 anni alle banche che ne fecero fatto richiesta, ricevendo in cambio come garanzia titoli di stato dei paesi europei, di fatto evitandone il *default* – ha posto in essere le operazioni di "Quantitative easing" (alleggerimento quantitativo) con cui l'Istituto Centrale Europeo ha proceduto al massiccio acquisto, tra l'altro, di titoli di Stato detenuti dalle banche dell'area euro, allo scopo di smobilizzare risorse finanziarie destinate a finanziare il credito nei singoli Paesi membri. Tale operazione è avvenuta attraverso la creazione di nuova moneta allo scopo di fare in modo che ci sia più denaro in circolazione per ottenere prestiti dalle banche e attivare investimenti più facilmente. Con tale operazione, nella pratica, la BCE propone alle banche di ricomprare i titoli, di solito a condizioni vantaggiose, sperando che con il denaro ottenuto dalla vendita i singoli istituti bancari rendano più semplice l'accesso al credito, cioè la possibilità per i loro clienti – cittadini e imprese – di prendere denaro in prestito più facilmente e a tassi di interesse più bassi.

Va detto però che il Quantitative Easing ha diverse conseguenze, di solito legate al contesto economico in cui viene realizzato. Tra le più comuni c'è l'impatto sull'andamento del costo della vita e del potere di acquisto della moneta. In breve: mettendo più denaro in circolazione con operazioni come il QE si riduce il valore della moneta (si svaluta: ce n'è di più e questo incide sulla domanda) e di conseguenza i prezzi aumentano perché il denaro con cui si fanno gli acquisti vale meno. Per questo motivo aumenta l'inflazione: una conseguenza generalmente percepita come negativa, perché fa aumentare i prezzi.

Tuttavia è noto che un tasso minimo di inflazione è auspicabile allo scopo di evitare che l'economia cada in deflazione, cioè a una progressiva diminuzione dei prezzi, fenomeno che ha ripercussioni molto gravi sull'economia reale: ed infatti all'attualità per l'UE e l'eurozona lo scenario più vicino e pericoloso è sicuramente la deflazione, più che l'inflazione.

La deflazione è molto rischiosa perché innesca un circolo vizioso dannoso per l'economia: consumatori e aziende rimandano i loro acquisti non indispensabili perché vedono che i prezzi continuano a scendere e si aspettano quindi altri cali, di conseguenza la domanda si mantiene debole e i produttori di beni e servizi riducono ulteriormente i prezzi, sperando che qualcuno acquisti. Le imprese di conseguenza registrano meno ricavi, avviano tagli e provano a ridurre i costi partendo da quelli che più influiscono sui loro bilanci, che di solito sono i dipendenti. Smettono inoltre di chiedere prestiti alle banche, perché non vogliono fare altri investimenti e avendo meno ricavi non saprebbero come pagare gli interessi.

Secondo diversi economisti, una delle soluzioni più efficaci per uscire dalla deflazione è proprio il ricorso all'alleggerimento quantitativo. Il sistema permette, almeno teoricamente, di incidere rapidamente sull'andamento dell'inflazione, facendo in modo che torni a salire riavviando i meccanismi economici. La strada del QE è seguita da tempo dalla Banca del Giappone, che già a partire dagli ultimi anni Novanta avviò una campagna di acquisto di titoli dalle banche per contrastare la deflazione. Un paio di anni fa la politica del QE è stata rafforzata con un piano molto ambizioso, e costoso, per fare aumentare l'inflazione in Giappone: è la cosiddetta "Abenomics", la politica economica seguita dal primo ministro giapponese Shinzō Abe. La Federal Reserve, cioè la banca centrale degli Stati Uniti, ha attuato politiche di QE che secondo diversi osservatori hanno contribuito alla ripresa dell'economia statunitense registrata negli ultimi mesi (PIL e tasso di occupazione in crescita).

Tornando alla Legge di contabilità, un secondo elemento posto alla base della stessa è costituito dai vincoli posti dall'ordinamento comunitario dal Patto di stabilità e crescita adottato in sede UE dall'Italia nel 1997 e modificato nel 2005, con il quale i Paesi membri hanno posto degli obiettivi di bilancio vincolanti diretti a favorire la creazione di una base economica solida che consenta il corretto funzionamento dell'unione monetaria - che richiede flessibilità ed efficienza dei mercati non essendo più possibile ricorrere ai tradizionali sistemi correttivi un tempo utilizzati per recuperare eventuali perdite di competitività (come ad es. il controllo della base monetaria o l'effettuazione di svalutazioni competitive, operazioni alle quali il nostro Paese negli anni '70/'80 del secolo scorso, faceva frequente ricorso per il recupero di competitività o per ridurre il peso del debito pubblico, con conseguente ed inevitabile incremento dell'inflazione dovuta all'incremento di liquidità monetaria sui mercati). L'adozione del Patto di stabilità si propone, quindi di definire una disciplina comune di bilancio diretta a garantire la sostenibilità a medio termine ed evitare il manifestarsi di disavanzi pubblici eccessivi che possano estendere i propri effetti negativi anche agli altri Paesi dell'Unione monetaria (e gli eventi degli ultimi mesi del 2011 rendono evidente come lo squilibrio di uno Stato possa facilmente e rapidamente estendersi anche ad altri che pur abbiano buoni fondamentali economici). In realtà l'obiettivo dell'equilibrio di bilancio costituente ormai canone costituzionale consacrato nell'ambito dell'art.81 Cost., mira a dare attuazione agli obiettivi di convergenza economico-sociale dell'intera area euro ponendo tutti i Paesi in condizioni di parità finanziaria e garantendo l'effettiva attuazione del principio di libertà di movimento di persone , capitali e merci, obiettivo precipuo e sostanziale dell'intera architettura istituzionale europea. Con il pareggio/equilibrio di bilancio raggiunto da tutti i Paesi UE - o almeno da quelli rientranti nell'area euro - risulterà possibile attivare degli stabilizzatori automatici in senso anticiclico in modo da ricorrere alla politica fiscale espansiva solo in caso di effettivo rallentamento della crescita economica - fornendo pertanto ai mercati una credibile risposta nel caso in cui il PIL dell'eurozona dovesse registrare fasi di calo essendo possibile rilanciare i consumi attraverso una politica fiscale, appunto, espansiva: naturalmente tale obiettivo sarà concretamente conseguibile solo attraverso il contenimento dello stock di debito pubblico e del rapporto PIL/debito pubblico. Gli accordi raggiunti dai Capi di Stato dell'UE nell'ambito del c.d. "Fiscal Compact" - con la rilevante esclusione di Repubblica Ceca e Gran Bretagna - hanno previsto, tra l'altro, l'obiettivo di contenimento del rapporto percentuale PIL/debito pubblico di almeno un ventesimo ogni anno sino al 2020 onde riportare tale valore a quello originariamente prefissato del 60% .

Il terzo obiettivo che caratterizza la Legge deriva dalla necessità di garantire la coerente applicazione del principio di sussidiarietà costituente obiettivo specifico di convergenza fissato dal Trattato di Maastricht - principio in base al quale i compiti di gestione amministrativa devono essere attribuiti agli Organi politico-gestionali più prossimi ai cittadini: tale obiettivo deve tuttavia essere perseguito in relazione all'esigenza che la gestione di bilancio e finanziaria dell'Ente statale e degli Enti territoriali sia in grado di fornire adeguate garanzie di saldo coordinamento e gestione dei bilanci, esigenza che in questi ultimi anni si è resa particolarmente urgente e cogente in termini di garanzia rispetto ai mercati finanziari internazionali.

Con riferimento alla materia oggetto del presente corso assumono particolare rilievo le seguenti norme di rango Costituzionale:

1. art. 117 comma II, lett.e) a norma del quale rientra nelle materie di esclusiva competenza statale quella relativa al sistema tributario e contabile dello Stato, armonizzazione dei bilanci pubblici e perequazione delle risorse finanziarie;
2. art. 117 comma II lett. r) secondo la quale appartiene alla potestà esclusiva dello Stato la materia relativa al coordinamento informativo statistico ed informatico dei dati dell'amministrazione statale, regionale e locale;
3. art. 117 comma III secondo il quale costituiscono materie di legislazione concorrente il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Sul fronte delle entrate, in seguito ad arresti della Corte Costituzionale intervenuti nel corso del tempo, non risultava possibile, nel delineato quadro costituzionale, la piena ed autonoma esplicazione di potestà impositive da parte degli Enti territoriali in assenza della legislazione

statale di coordinamento. Con il decreto legislativo 14 marzo 2011 n. 23 – emanato in attuazione della legge delega n. 5 maggio 2009 n.42 – il governo ha disciplinato il tema del federalismo fiscale municipale mentre con il decreto legislativo 6 settembre 2011 n. 149 – sempre in attuazione della legge n. 42/2009 – è stato attuato il sistema dei meccanismi sanzionatori e premiali per Regioni, province e comuni da considerare vera e propria norma di “chiusura” del sistema di attuazione fiscale del federalismo diretta, da un lato, a stabilire conseguenze anche di natura politica in caso di dissesto finanziario dell’Ente locale e, dall’altro, ad applicare meccanismi di premialità connessi a virtuose gestioni di bilancio o anche in conseguenza di positivi risultati conseguiti attraverso la compartecipazione degli Enti locali all’azione di contrasto all’evasione fiscale.

2.Principi di coordinamento ed armonizzazione

La seconda parte del comma 1 dell’art. 1 della Legge prevede che *“Il concorso al perseguimento di tali obiettivi si realizza secondo i principi fondamentali dell’**armonizzazione dei bilanci pubblici** e del **coordinamento della finanza pubblica**”*. Emerge dall’esame degli atti parlamentari della legge n. 39/2011 (che ha introdotto significative integrazioni alla legge n. 196/2009 come detto nel par. 1) che il Consiglio Ecofin del 7 settembre 2010, in attuazione di un indirizzo espresso dal Consiglio Europeo del precedente mese di giugno 2010, ha deciso l’avvio dal mese di gennaio 2011 del c.d. “semestre europeo” che si sostanzia nell’introduzione di una procedura organica diretta al preventivo coordinamento delle politiche economiche e di bilancio degli Stati membri con il dichiarato scopo di garantire la disciplina di bilancio e la stabilità macroeconomica favorendo crescita e competitività dell’eurozona: si comprende allora come gli evidenziati principi di armonizzazione dei bilanci e coordinamento della finanza pubblica nello Stato a costituzione federale debbano formare oggetto di concreta ed attuale applicazione nella legislazione e nella pratica istituzionale.

Diventa fondamentale pertanto qualificare prima di tutto l’ambito di estensione del perimetro istituzionale cui le norme poste in tema di contabilità di stato debbano applicarsi, soprattutto allo scopo di responsabilizzare tutto il settore “istituzionale” delle amministrazioni pubbliche in ordine al rigoroso rispetto dei parametri di stabilità e crescita concordati in sede europea superando anche il divario esistente tra gestione di bilancio e gestione di tesoreria che nel tempo ha creato problemi in ordine alla compatibilità con la normativa europea regolante il sistema di calcolo dell’indebitamento netto delle Pubbliche Amministrazioni – elemento importante per la determinazione del rapporto Debito/PIL:ciò deriva dal fatto che il bilancio dello Stato italiano coincide con il consolidamento degli stati di previsione dei Ministeri per cui i saldi illustrati nel quadro generale riassuntivo rappresentano solo parzialmente l’andamento complessivo della finanza pubblica.

Con il comma in esame dell’art. 1 viene introdotto il principio di “corresponsabilità” di tutte le Pubbliche Amministrazioni che compongono il sistema di finanza pubblica allargata coinvolgendo tutti i soggetti statali e sub-statali, tra i quali ultimi rilevante importanza assumono nell’ordinamento federale gli Enti locali e le realtà amministrativo-gestionali ad essi connessi, nell’obiettivo di garantire unitarietà ed indivisibilità della finanza pubblica nazionale: viene accentuata l’esigenza di condivisione delle responsabilità nella gestione delle politiche di bilancio in modo tale da garantire la convergenza dei comportamenti verso obiettivi condivisi derivanti, nello specifico, dal rispetto degli obblighi posti in tema di Patto di Stabilità assunti in sede UE.

Con il richiamo al **principio di armonizzazione** dei bilanci pubblici si sottolinea l’esigenza di adottare schemi di bilancio e regole contabili comuni con l’obiettivo di garantire la gestione unitaria e condivisa della finanza pubblica: a tale scopo il successivo articolo 2 della Legge ha previsto una specifica delega legislativa diretta all’adeguamento dei sistemi contabili esercitata dal Governo con i Decreti legislativi 31 maggio 2011 n. 91 e 23 giugno 2011 n. 118 che verranno esaminati nel paragrafo 3 che segue. L’obiettivo che il legislatore ha inteso perseguire è diretto a rendere maggiormente percorribile la predisposizione di un sistema di contabilità pubblica più agevole ma anche più tempestiva – anche in relazione all’elasticità di

risposta dei mercati internazionali – l'informazione sull'andamento finanziario del settore pubblico migliorando, pertanto, l'azione di monitoraggio e verifica dei saldi di bilancio.

Il **principio di coordinamento** viene posto a tutela dell'unità economica nazionale per sintonizzare i differenti livelli di governo nella direzione del perseguimento degli obiettivi finanziari stabiliti in sede europea e nazionale coinvolgendo in tali obiettivi le autonomie territoriali. Secondo la Corte Costituzionale il principio di coordinamento si sostanzia in una vera e propria competenza funzionale (Corte cost. n.14/2004 e n.414/2004) che non definisce ambiti "per materia" ma può inserirsi nelle molteplici attribuzioni delle Regioni legittimando lo Stato ad operare cogenti interventi attraverso la dettatura di misure di dettaglio (elaborando non solo norme di principio).

A tal proposito si inserisce il nuovo art. 81 Cost. che introduce il principio dell'equilibrio tra entrate e spese nel bilancio dello Stato, senza ricorso all'indebitamento, nel rispetto dei vincoli derivanti dall'Unione europea, tenendo conto delle fasi del ciclo economico, con garanzia di verifiche, preventive e consuntive, e misure di correzione, riproducendo la norma del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, nonché nel fiscal compact. In deroga alla regola, il ricorso all'indebitamento, da deliberare a maggioranza assoluta dei componenti delle Camere, con contestuale definizione del percorso di rientro, è possibile solo in caso di eventi eccezionali o di grave recessione, non affrontabili con le ordinarie decisioni di bilancio; in tali casi, lo Stato contribuisce a garantire, se necessario, il finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali e delle funzioni fondamentali degli enti locali.

Sono poi ribaditi il principio della copertura finanziaria delle leggi, estendendolo al bilancio annuale; l'approvazione del rendiconto e l'autorizzazione all'esercizio provvisorio. Il nuovo sesto comma prevede, sul piano delle fonti, una legge costituzionale, da identificarsi con l'art. 5 della stessa legge, che definisce i principi e le norme fondamentali volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito delle pubbliche amministrazioni.

Il principio generale dell'equilibrio dei bilanci e della sostenibilità del debito per tutte le amministrazioni pubbliche è sancito nel nuovo primo comma dell'art. 97, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, realizzando una sorta di rinvio dinamico alla disciplina comunitaria.

Le modifiche ai cc. 2 e 3 dell'art. 117 intendono riservare la materia dell'armonizzazione dei bilanci pubblici, ante riforma oggetto di legislazione concorrente, alla competenza esclusiva dello Stato: il legislatore ha inteso così valorizzare il significato autonomo della materia rispetto a quella del "coordinamento", nonostante la giurisprudenza costituzionale avesse inizialmente ravvisato le due espressioni come un'endiadi.

Sulla disciplina dei bilanci degli enti territoriali intervengono le modifiche all'art. 119, per assicurare il rispetto dell'equilibrio, prevedendo anche in tal caso verifiche, preventive e consuntive, e misure di correzione, elevando a livello costituzionale il concorso all'adempimento dei vincoli economici e finanziari europei. Il ricorso all'indebitamento per finanziare spese d'investimento è subordinato alla contestuale definizione di piani di ammortamento e alla condizione che per il complesso degli enti medesimi ovvero per il complesso degli enti di ciascuna regione sia rispettato l'equilibrio dei bilanci. Viene, infine, precisato che la legge "rinforzata" (l.n.243/2012) stabilisce, nel rispetto del principio di coordinamento, le modalità in base alle quali gli enti territoriali assicurano l'equilibrio dei propri bilanci e concorrono, tenendo conto delle fasi del ciclo economico, alla sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni.

Si comprende pertanto come la Legge espliciti il proprio ambito applicativo con riferimento non solo alle amministrazioni statali ma all'intero settore delle amministrazioni pubbliche nel quale vanno compresi gli enti ed i soggetti giuridici costituenti un aggregato di riferimento elastico in quanto destinato ad essere aggiornato periodicamente dall'ISTAT sulla base di elementi qualificativi definiti in specifici Regolamenti UE (in particolare il Reg.CE n. 2223/96): si tratta comunque di enti rientranti nella generale definizione di soggetti appartenenti al settore pubblico come definiti dal Sistema Europeo dei Conti – SEC 95 - in quanto unità istituzionali che agiscono in qualità di produttori di beni e servizi non destinabili alla vendita la cui produzione è destinata a consumi collettivi ed individuali ed è finanziata in prevalenza da versamenti obbligatori effettuati da altre unità istituzionali. Quindi il settore della Pubblica

Amministrazione che rileva ai fini della verifica del disavanzo e, pertanto, del rispetto dei parametri di stabilità e crescita richiesti in sede UE è composto da un insieme alquanto ampio comprendente non solo organismi pubblici come Stato, Enti locali, enti previdenziali ecc. ma anche da soggetti organizzati in forma societaria (ad es. ANAS Spa Equitalia Spa) almeno formalmente privatistica.

2.1 Il coordinamento delle politiche economiche e di bilancio nel Regolamento del Parlamento Europeo e del Consiglio n.473/2013 del 21.05.2013

Il Trattato sul funzionamento dell'UE prevede che gli Stati membri inseriscano le politiche economiche tra le strategie comuni assegnando particolare rilievo alla necessità che i singoli partecipanti all'Unione abbiano una sistema di finanza pubblica sano che non crei rischi di squilibrio per l'intera area comune.

Si sostiene in sede europea che previsioni macroeconomiche e di bilancio tendenziose e inattendibili possono compromettere notevolmente l'efficacia della programmazione finanziaria e, di conseguenza, minare l'impegno finalizzato alla disciplina di bilancio mentre nella fase di programmazione si assicura al meglio la solidità dei conti pubblici e gli errori rilevanti dovrebbero essere individuati il più precocemente possibile.

Risulta pertanto efficace l'istituzione un calendario di bilancio comune per gli Stati membri la cui moneta è l'euro che dovrebbe portare a una migliore sincronizzazione delle principali fasi di elaborazione dei bilanci nazionali contribuendo quindi all'efficacia del PSC e del semestre europeo per il coordinamento delle politiche economiche. Essa dovrebbe portare a un rafforzamento delle sinergie grazie a un più facile coordinamento delle politiche tra gli Stati membri la cui moneta è l'euro nonché alla certezza che le raccomandazioni di Consiglio e Commissione siano adeguatamente integrate nella procedura di bilancio degli Stati membri.

Difatti il rispetto di un quadro di bilancio regolamentato efficace può svolgere un ruolo importante nel sostenere politiche finanziarie solide e sostenibili. La direttiva 2011/85/UE del Consiglio, dell'8 novembre 2011, relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri , ha stabilito che il monitoraggio del rispetto delle regole di bilancio numeriche specifiche per paese debba essere supportato a livello nazionale da organismi indipendenti o da organismi dotati di autonomia funzionale.

Peraltro è evidente che gli Stati membri operanti in area euro sono particolarmente soggetti agli effetti di ricaduta delle politiche di bilancio degli altri Stati, ed il coordinamento delle politiche di predisposizione dei documenti di bilancio consente alla Commissione di intervenire tempestivamente per consentire valutazioni d'impatto complessivo delle manovre di bilancio su tutta l'area euro.Tali Stati, in caso di sottoposizione a procedura per disavanzo eccessivo,devono essere soggette ad un monitoraggio più approfondito.

I suindicati motivi sono alla base del Regolamento (CE) n. 473/2013 del Parlamento e del Consiglio, con cui gli Stati membri hanno stabilito le regole afferenti il monitoraggio rafforzato delle politiche di bilancio,la valutazione dei documenti programmatici e per la correzione dei disavanzi eccessivi nei Paesi in area euro.

3.La riforma e l'adeguamento dei sistemi contabili nelle amministrazioni pubbliche

La concreta applicazione dei principi posti a base della riforma doveva necessariamente confrontarsi con una diversità dei sistemi contabili che avrebbe seriamente posto in dubbio l'effettiva realizzazione degli obiettivi perseguiti. Per tale motivo l'art. 2 della legge ha previsto una delega al Governo per l'emanazione di una normativa complessiva che garantisse *"..l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni e degli enti locali(per i quali ha provveduto il D.Lgs. n. 118/2011 successivamente innovato dal D.Lgs. n. 126/2014), e dei relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica. I sistemi e gli schemi di cui al primo periodo sono*

raccordabili con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi”.

Il successivo comma II dell’art. 2 individua i seguenti criteri ai quali il Governo deve attenersi nella produzione normativa delegata :

“a) adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio in fase di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche;

b) definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi di cui alla lettera a);

c) adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, al fine di rendere più trasparenti e significative le voci di bilancio dirette all’attuazione delle politiche pubbliche, e adozione di un sistema unico di codifica dei singoli provvedimenti di spesa correlati alle voci di spesa riportate nei bilanci;

d) affiancamento, ai fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale che si ispirino a comuni criteri di contabilizzazione;

e) adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell’economia e delle finanze d’intesa con i Ministri interessati;

f) definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri”.

Di particolare rilievo risulta essere l’indicazione diretta a favorire un raccordo contabile tra **contabilità finanziaria** – che registra gli avvenimenti contabili in termini di entrate ed uscite di natura finanziaria – e **contabilità economica** – che registra gli eventi contabili in termini di costi e ricavi cui conseguono manifestazioni economiche e finanziarie – alla quale sono tenute – per motivazioni di natura sia civilistica che fiscale – le aziende facenti parte dell’area dell’amministrazione pubblica le cui attività devono rientrare nelle voci del bilancio consolidato delle Amministrazioni pubbliche. Altrettanto rilievo assume la previsione di adottare schemi di bilancio comune articolato in missioni e programmi riguardo alle classificazioni economiche e funzionali previste dalla normativa europea, nonché l’adozione di un **bilancio consolidato** delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende – e cioè di rappresentazioni contabili che abbraccino l’intero ambito economico-finanziario di operatività di un’amministrazione pubblica al netto dei rapporti di reciproco debito/credito (e ciò con l’evidente finalità di fornire una rappresentazione contabile il più possibile aderente alla realtà).

In attuazione della descritta delega è stato emanato il Decreto Legislativo 31 maggio 2011 n. 91 i cui principali elementi sono costituiti da :

A. Obbligo di adozione da parte delle amministrazioni pubbliche di un **piano dei conti** integrato “..costituito da conti che rilevano le entrate e le spese in termini di contabilità finanziaria e da conti economico-patrimoniali redatto secondo comuni criteri di contabilizzazione” (art. 4 D.Lgs. n. 91/2011) . La norma ha il dichiarato scopo di conseguire finalità di qualità e trasparenza dei dati di finanza pubblica, nonché il “..miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il sistema europeo dei conti nell’ambito delle rappresentazioni contabili, le amministrazioni pubbliche che utilizzano la contabilità finanziaria, sono tenute ad adottare un comune piano dei conti integrato.” Il citato piano dei conti, i cui contenuti sono oggetto di apposita attività regolamentare demandata al ministero dell’Economia e Finanze incaricato anche del relativo aggiornamento periodico, deve essere strutturato gerarchicamente secondo vari livelli di dettaglio, ed “..individua gli elementi di base secondo cui articolare le rilevazioni contabili assicurate dalle amministrazioni, ai fini del consolidamento e del monitoraggio, nelle fasi di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche”. Il successivo art. 5 specifica nel dettaglio le finalità

proprie del piano dei conti che deve essere utile ad ottenere "a) *l'armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche, con esclusione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, lettera b), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, disciplinate dagli articoli 16 e 17 del presente decreto;*

b) *l'integrazione e la coerenza tra le rilevazioni contabili di natura finanziaria e quelle di natura economica;*

c) *il consolidamento nelle fasi di previsione, gestione e rendicontazione delle entrate, delle spese, dei costi e dei ricavi, nonché il monitoraggio in corso d'anno degli andamenti di finanza pubblica delle amministrazioni pubbliche, anche secondo l'articolazione nei sottosettori delle amministrazioni centrali, degli enti di previdenza e delle amministrazioni locali, in coordinamento con quanto previsto all'articolo 2, comma 2, lettera h), dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, e successive modificazioni;*

d) *una maggiore tracciabilità delle informazioni nelle varie fasi di rappresentazione della manifestazione contabile in termini di competenza finanziaria, economica, cassa e patrimonio;*

e) *una maggiore attendibilità e trasparenza dei dati contabili, valutabili anche in sede di gestione dei bilanci pubblici, attraverso l'analisi delle scritture contabili rilevate con le modalità di cui all'articolo 4, comma 1".*

A tale scopo il successivo art. 6 prevede che a partire dall'anno 2014 le amministrazioni pubbliche, adottino un sistema integrato di scritturazione contabile che consenta la registrazione di ciascun evento gestionale che assicuri l'integrazione e la coerenza delle rilevazioni di natura finanziaria con quelle di natura economica e patrimoniale.

La necessità che esigenze di obiettiva rendicontazione e di trasparenza contabile siano poste alla base di qualsiasi movimentazione finanziaria dell'area dell'Amministrazione pubblica è affermata dalle previsioni dei commi 2 e 3 dell'art. 7, secondo i quali ciascuna voce del piano dei conti deve corrispondere in maniera univoca ad una unità elementare di bilancio finanziario. Peraltro "Nel caso in cui non sia corrispondente all'articolazione minima del piano, l'unità elementare di bilancio deve essere strutturata secondo l'articolazione che consenta la costruzione degli allegati e degli schemi di cui ai commi 3 e 4 del presente articolo, con il dettaglio richiesto per il monitoraggio ed il consolidamento dei dati di finanza pubblica. 3. Al fine di fornire supporto all'analisi degli scostamenti tra dati di previsione e di consuntivo, il bilancio annuale di previsione e il rendiconto dell'esercizio presentano, in un apposito allegato conoscitivo, la disaggregazione delle voci del piano dei conti conformemente a quanto previsto all'articolo 4, commi 3, 5 e 6, secondo la rappresentazione sia della contabilità finanziaria, sia della contabilità economica". L'esigenza della corretta rappresentazione anche della minima attività gestionale dell'Amministrazione che abbia manifestazioni incidenti sul bilancio dello Stato, è confermata dalla disciplina dettata dal successivo art. 8 nel quale viene regolamentata (con disposizione che tali regole entreranno in vigore a partire dall'esercizio finanziario 2014) la definizione di transazione contabile elementare e ne viene disciplinata la relativa codificazione.

B. Una classificazione delle spese e delle entrate . La classificazione delle spese risulta elemento cogente in relazione alla necessità di garantire la confrontabilità dei dati di bilancio delle PP.AA. in base alle classificazioni individuate dal Reg.(CE) n.2223/96 del Consiglio del 25.06.1996 ma anche al fine di "...assicurare la trasparenza del processo di allocazione delle risorse e di destinazione delle stesse alle politiche pubbliche settoriali,..". Per tali motivi l'art. 9 prevede che "... le amministrazioni pubbliche adottano una rappresentazione dei dati di bilancio che evidenzia le finalità della spesa secondo l'articolazione per missioni e programmi."

L'art. 10 prevede che "...le **missioni** rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni pubbliche nell'utilizzo delle risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate. I **programmi** rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire le finalità individuate nell'ambito delle missioni."

Pertanto i documenti di bilancio di previsione e consuntivo rappresentano la classificazione delle spese –in uno con le rilevazioni contabili espresse in termini finanziari (entrate/uscite) economici (ricavi/costi) e patrimoniali (acquisizioni/cessioni patrimoniali) – secondo la classificazione esplicitata nell'art. 11 che distingue in :

a) **missioni**, definite in base allo scopo istituzionale dell'amministrazione pubblica, come individuato dalla legge e dallo statuto, in modo da fornire la rappresentazione delle singole funzioni politico-istituzionali perseguite con le risorse finanziarie, umane e strumentali disponibili. Al fine di assicurare un più agevole consolidamento e monitoraggio dei conti pubblici, le missioni sono definite sulla base di indirizzi adottati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, sentiti i Ministeri vigilanti, e si assume quale termine di riferimento l'individuazione delle missioni nel bilancio dello Stato, ai sensi dell'*articolo 21, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196*;

b) **programmi**, configurati come le unità di rappresentazione del bilancio che identificano in modo sintetico gli aggregati omogenei di attività realizzate dall'amministrazione pubblica per il perseguimento delle finalità individuate nell'ambito di ciascuna missione;

c) **macroaggregati**, che costituiscono un'articolazione dei programmi secondo la **natura economica** della spesa. Al fine di garantire la coerenza della rappresentazione secondo l'aspetto economico, le missioni e i programmi sono definiti nel rispetto dei macroaggregati come individuati per il bilancio dello Stato ai sensi dell'*articolo 25, comma 2, lettera b), della legge 31 dicembre 2009, n. 196*. L'integrazione e la modifica dei predetti macroaggregati, nonché l'ulteriore livello di disaggregazione, sono definite con riferimento al comune piano dei conti integrato, nel rispetto di quanto previsto dal Titolo II, fatto salvo quanto disposto dall'*articolo 40, comma 2, lettera e), della legge 31 dicembre 2009, n. 196*;

d) classificazione delle spese come rimodulabili e non rimodulabili per le quali si applicano le disposizioni in materia di flessibilità di bilancio previste dall'*allegato 1*.

Il raccordo tra la descritta normativa e le società ed enti rientranti nell'area dell'Amministrazione pubblica tenute alla redazione ed alla tenuta del bilancio civilistico, è assicurata dall'art. 13 a norma di quale "1. *Le società e gli altri enti ed organismi tenuti al regime di contabilità civilistica si conformano a quanto previsto dall'articolo 11 attraverso la rappresentazione, in apposito prospetto, della spesa complessiva riferita a ciascuna delle attività svolte, secondo un'aggregazione per missioni e programmi accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello.*

2. *Tale rappresentazione va assicurata in sede di redazione del budget, o di altri documenti contabili previsionali, ove previsto da disposizioni di legge o statutarie, secondo la riclassificazione effettuata attraverso la tassonomia individuata ai sensi dell'articolo 17.*

3. *La relazione sulla gestione attesta le attività riferite a ciascun programma di spesa, nell'ambito del quadro di riferimento in cui operano i soggetti di cui al comma 1, a corredo delle informazioni e in coerenza con la missione.*

4. *Gli organi di controllo vigilano sull'attuazione di quanto previsto dal presente articolo, e attestano tale adempimento nella relazione di cui all'articolo 2429 del codice civile o nella relazione di cui all'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97".*

Con riferimento alle entrate l'art. 15 prescrive quanto segue:

"1. *Nei documenti di bilancio previsivi e consuntivi di cui al presente decreto, le entrate sono ripartite in:*

a) **titoli**, secondo la fonte di provenienza delle entrate, e sono classificate come entrate "ricorrenti" o "non ricorrenti", a seconda che si riferiscano a proventi la cui acquisizione sia prevista a regime ovvero limitata ad uno o più esercizi;

b) **tipologie**, definite secondo la natura delle entrate nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza, ai fini dell'approvazione in termini di unità di voto;

c) **categorie**, secondo la natura dei cespiti.

2. *L'ulteriore livello di disaggregazione è definito, con riferimento al comune piano dei conti integrato, ai sensi del titolo II del presente decreto, salvo quanto previsto dall'articolo 40, comma 2, lettera d), della legge 31 dicembre 2009, n. 196.* .

Di particolare rilievo risulta la previsione (art.19) secondo la quale le amministrazioni pubbliche contestualmente al bilancio di previsione (o budget economico qualora l'Amministrazione pubblica operi in regime di contabilità civilistica) – che ai sensi dell'art. 24 deve essere approvato entro il 31 dicembre dell'anno precedente, debbano presentare anche un "Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio" diretto ad illustrare gli obiettivi di spesa, misurare i risultati e monitorarne l'effettivo andamento in termini di servizi forniti e di interventi realizzati ; in particolare il comma 2 dell'art 19 prevede che *"Il Piano illustra il contenuto di ciascun programma di spesa ed espone informazioni sintetiche relative ai principali obiettivi da realizzare, con riferimento agli stessi programmi del bilancio per il triennio della programmazione finanziaria, e riporta gli indicatori individuati per quantificare tali obiettivi, nonché la misurazione annuale degli stessi indicatori per monitorare i risultati conseguiti"*. L'art. 29 comma II del D.Lgs. n. 33/2013 prescrive che le amministrazioni pubblichino sul sito internet il citato documento, implementando così il livello di trasparenza e conoscibilità all'esterno dei risultati dell'attività gestionale mentre il successivo art. 21 regola nel dettaglio i contenuti specifici del Piano stesso.

Anticipando l'indicazione di un intervento normativo che verrà commentato nelle prossime lezioni, va notato che l'art. 8 comma 1 del D.Lgs. n. 90 del 12 maggio 2016 – emanato in attuazione della delega contenuta nell'art. 40 comma 1 della legge n 196/2009 - ha introdotto nell'ambito della legge n.196/09 l'art. 38-bis a norma del quale *"1. Al fine di perseguire la qualità e la trasparenza dei dati di finanza pubblica, le Amministrazioni centrali dello Stato adottano, nell'ambito della gestione, a fini conoscitivi, la contabilità economico patrimoniale in affiancamento alla contabilità finanziaria mediante l'adozione di un sistema integrato di scritture contabili che consenta la registrazione di ciascun evento gestionale contabilmente rilevante ed assicuri l'integrazione e la coerenza delle rilevazioni di natura finanziaria con quelle di natura economica e patrimoniale."*

A tale scopo prescrive il successivo comma 2 che *"..tutte le amministrazioni centrali dello Stato, incluse le articolazioni periferiche, sono tenute ad utilizzare il sistema informativo messo a disposizione dal Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, per le scritture di contabilità integrata finanziaria ed economico-patrimoniale analitica...3. L'ordinamento finanziario e contabile delle amministrazioni centrali dello Stato si conforma ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1, che costituisce parte integrante della presente legge, definiti in conformità con i corrispondenti principi di cui al decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, al fine di garantire l'armonizzazione e il coordinamento dei bilanci e della finanza pubblica. Eventuali aggiornamenti dei principi contabili generali sono adottati, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, con decreto del Presidente della Repubblica per tenere conto delle disposizioni europee in materia di sistemi contabili e di bilancio, nonché a seguito della sperimentazione di cui all'articolo 38-sexies e delle eventuali modifiche connesse all'esercizio della delega di cui all'articolo 42. "* .

Inoltre nella struttura della legge 196/09 viene introdotto l'art. 38-ter che prevede l'obbligo di adozione del Piano dei conti integrato *"1. Le Amministrazioni centrali dello Stato adottano un comune piano dei conti integrato, tenuto conto del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 4 ottobre 2013, n. 132, costituito da conti che rilevano le entrate e le spese in termini di contabilità finanziaria e da conti economico-patrimoniali redatti secondo comuni criteri di contabilizzazione.*

2. *Il piano dei conti, mediante il sistema di contabilità integrata di cui all'articolo 38-bis, persegue le seguenti finalità:*

a) l'armonizzazione del sistema contabile delle amministrazioni centrali dello Stato con quelli delle altre amministrazioni pubbliche, destinatarie dei decreti legislativi n. 91 del 2011 e n. 118 del 2011 ai fini del rispetto dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica;

b) l'integrazione e la coerenza tra le rilevazioni contabili di natura finanziaria e quelle di natura economica e patrimoniale;

c) il consolidamento nelle fasi di previsione, gestione e rendicontazione delle entrate, delle spese, dei costi/oneri e dei proventi/ricavi, nonché il monitoraggio in corso d'anno degli andamenti di finanza pubblica delle amministrazioni centrali dello Stato;

d) una maggiore tracciabilità delle informazioni nelle varie fasi di rappresentazione contabile una maggiore attendibilità e trasparenza dei dati contabili, valutabili anche in sede di gestione dei bilanci pubblici mediante il sistema di contabilità integrata."

4. La riforma e l'adeguamento dei sistemi contabili in regioni , enti locali e loro organismi

Con riferimento al sistema di contabilità che Regioni, enti locali e loro organismi devono adottare in base a quanto previsto nella delega disposta con l'art. 2 della legge n. 196/2009, l'art. 2 del D.Lgs. 23 giugno 2011 n. 118 (modificato ed integrato dal D.Lgs. n. 126/2014) ha previsto che "Le Regioni e gli enti locali di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 adottano la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale." sempre con la finalità di garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo sia finanziario che economico-gestionale . Le Amministrazioni locali ed i loro enti strumentali devono conformare la propria attività gestionale ai principi contabili generali specificati dallo stesso decreto legislativo (di cui al successivo par.5) diretti a garantire il consolidamento e la trasparenza dei conti pubblici secondo le direttive dell'Unione europea.

Per consentire il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici, nonché il miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionali nell'ambito delle rappresentazioni contabili "...le amministrazioni di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, adottano un comune **piano dei conti integrato** di cui all'allegato n. 6, raccordato al piano dei conti di cui all'art. 4, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91

2. Il piano dei conti integrato, ispirato a comuni criteri di contabilizzazione, è costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali, definito in modo da evidenziare, attraverso i principi contabili applicati, le modalità di raccordo, anche in una sequenza temporale, dei dati finanziari ed economico-patrimoniali, nonché consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.

3. L'elenco dei conti economico-patrimoniali comprende i conti necessari per le operazioni di integrazione, rettifica e ammortamento, effettuate secondo le modalità e i tempi necessari alle esigenze conoscitive della finanza pubblica.

4. Il piano dei conti di ciascun comparto di enti può essere articolato in considerazione alla specificità dell'attività svolta, fermo restando la riconducibilità delle predette voci alle aggregazioni previste dal piano dei conti integrato comune di cui al comma 1.

5. Il livello del piano dei conti integrato comune rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica delle amministrazioni pubbliche. Ai fini del raccordo con i capitoli e gli articoli, ove previsti, il livello minimo di articolazione del