



UNIVERSITA' DELLA CALABRIA



UNIVERSITA' DELLA CALABRIA
Dipartimento di Scienze Aziendali e Giuridiche

Scuola di Dottorato

in Scienze Economiche e Aziendali

*Con il contributo della **Regione Calabria***

CICLO XXVII

TITOLO TESI

"La riforma della Governance Economica Europea: l'impatto della recente normativa sul sistema italiano".

Settore Scientifico Disciplinare: 13/B1 (ex SECS-P/07)

Direttore:

Ch.ma Prof.ssa Patrizia Ordine

Firma

Supervisore:

Ch.mo Prof. Giuseppe Fabbrini

Firma

Dottorando: Dott.ssa Valentina Cavaliere

Firma

* La presente tesi è cofinanziata con il sostegno della Commissione Europea, Fondo Sociale Europeo e della Regione Calabria. L'autore è il solo responsabile di questa tesi e la Commissione Europea e la Regione Calabria declinano ogni responsabilità sull'uso che potrà essere fatto delle informazioni in essa contenute.

*Dedicato alla mia famiglia,
mia unica certezza.
A Ulio che mi è stato sempre vicino,
dandomi forza e coraggio.
A TE, che mi hai insegnato che la cosa
più importante che abbiamo è il
tempo e perciò va preservato,
custodito e difeso.*

" L'epoca passata, epoca che è finita con la rivoluzione francese, era destinata ad emancipare l'uomo, l'individuo, conquistandogli i doni della libertà, della eguaglianza, della fraternità. L'epoca nuova è destinata a costituire l'umanità;è destinata ad organizzare un'Europa di popoli, indipendenti quanto la loro missione interna, associati tra loro a un comune intento".

Giuseppe Mazzini

INDICE

INTRODUZIONE	pag.10
---------------------------	---------------

CAPITOLO 1

IL BILANCIO DELLO STATO ITALIANO NEL SISTEMA DELLE RILEVAZIONI UFFICIALI.

1.1 La contabilità pubblica e il sistema contabile italiano	pag.17
1.1.1 La contabilità pubblica: origine, evoluzione e funzione	pag.17
1.1.2 Il sistema contabile italiano: le principali tappe di riforma	pag.19
1.1.2.1 La legge Cavour e la legge Cambrai – Digny	pag.22
1.1.2.2 I Regi decreti dal 1870 al 1924	pag.24
1.1.2.3 La legge n.62 del 1964, c.d. Legge Curti	pag.28
1.1.2.4 La legge n.468 del 1978	pag.32
1.1.2.5 La legge n. 362 del 23 agosto 1988.....	pag.36
1.1.2.6 La legge n.94 del 1997 e il D. Lgs. n. 279 del 1997.....	pag.38
1.1.2.7 La classificazione del bilancio per Missioni e Programmi e il sistema unico di contabilità economica delle Pubbliche Amministrazione (circolare RGS n.21/2007).....	pag.47
1.1.2.8 La legge n.196 del 2009	pag.51
1.2 Il ciclo della programmazione economico-finanziaria e di bilancio	pag.62
1.2.1 Nozioni introduttive	pag.62
1.2.2 Funzioni e principi del bilancio.....	pag.66
1.2.3 La struttura del bilancio dello Stato	pag.68
1.2.4 I documenti contabili del bilancio dello Stato.....	pag.69
1.2.5 Il funzionamento del processo di bilancio.....	pag.70
1.2.6 Il bilancio annuale di previsione: il criterio della competenza e il criterio della cassa	pag.71
1.2.7 Il bilancio pluriennale.....	pag.76
1.2.8 IL Documento di Economia e Finanza (DEF).....	pag.78
1.2.9 La Nota di Aggiornamento al DEF e il Documento Programmatico di Bilancio (DPB).....	pag.82
1.2.10 I documenti di rendicontazione: il Rendiconto Generale dello Stato.....	pag.85

CAPITOLO 2

LA RIFORMA DELLA GOVERNANCE ECONOMICA EUROPEA.

2.1 Premessa: l'inadeguata governance dell'Euro e l'urgenza della riforma	pag.90
2.2 Le tappe del percorso di revisione e il contenuto della riforma.....	pag.92
2.3 Le prescrizioni normative comunitarie in materia di finanza pubblica.....	pag.93
2.4 Gli obiettivi della politica di bilancio.....	pag.102
2.5 Il braccio preventivo: procedure di sorveglianza e semestre europeo	pag.105
2.5.1 Il semestre europeo	pag.106
2.5.2 Il contenuto del Programma di Stabilità.....	pag.108
2.5.3 La sorveglianza sui progetti di bilancio	pag.109

2.5.4 Il saldo di bilancio strutturale.....	pag.111
2.5.5 L'obiettivo di medio termine.....	pag.117
2.5.6 La regola sulla spesa	pag.120
2.5.7 La regola sul debito	pag.125
2.6 Il braccio correttivo: la procedura per i disavanzi eccessivi.....	pag.129
2.7 Le sanzioni	pag.131
2.8 L'impatto della nuova governance economica europea sull'ordinamento italiano	pag.132
2.8.1 La riduzione del debito pubblico	pag.133
2.8.2 Le riforme per la crescita	pag.134

CAPITOLO 3

L'ADEGUAMENTO DEL SISTEMA DELLE DECISIONI DI BILANCIO ALLA NUOVA GOVERNANCE ECONOMICA EUROPEA.

3.1 Armonizzazione dei bilanci e adeguamento dei sistemi contabili.....	pag.137
3.2 Le modifiche alla legge di contabilità e finanza pubblica: la legge n.39/2011 e l'introduzione del semestre europeo.....	pag.144
3.3 La rimodulazione degli strumenti e del ciclo di bilancio	pag.147
3.4 I nuovi criteri di prudenzialità della gestione finanziaria	pag.153
3.5 Il potenziamento della funzione del bilancio di cassa.....	pag.155
3.6 Procedura di bilancio top-down e tetti di spesa	pag.158
3.7 La legge di contabilità "rinforzata" n.243 del 2012	pag.165

CAPITOLO 4.

IL PAREGGIO DI BILANCIO NELLA NUOVA GOVERNANCE EUROPEA: LA RIFORMA DELL'ART. 81 DELLA COSTITUZIONE.

4.1 Il "pareggio di bilancio" nell'ordinamento costituzionale italiano	pag.172
4.2 Il caso della Spagna.....	pag.183
4.3 Il recepimento del principio del "pareggio di bilancio" nelle carte costituzionali di Francia e Germania	pag.192
4.4 Note critiche	pag.201

CAPITOLO 5

IL BILANCIO DELLO STATO E IL SISTEMA DI CONTABILITÀ PUBBLICA DI ALCUNI PAESI COMUNITARI: UN'ANALISI COMPARATIVA.

5.1 Premessa.....	pag.206
5.2 Il bilancio dello Stato in Francia	pag.207
5.3 Il bilancio dello Stato in Spagna	pag.222
5.4 Il bilancio dello Stato in Germania	pag.230
5.5 Il bilancio dello Stato nel Regno Unito	pag.240
5.6 Il settore pubblico a livello internazionale: gli IPSAS	pag.251
5.7 Analisi comparativa.....	pag.257
5.7.1 Formazione e approvazione del bilancio dello Stato.....	pag.257
5.7.2 Il bilancio di previsione dello Stato e i sistemi di contabilità adottati.....	pag.258
5.7.3 Adozione del bilancio pluriennale.....	pag.262

5.7.4 La classificazione delle spese.....	pag.264
5.7.5 I documenti di rendicontazione	pag.267
5.7.6 Standard contabili applicati avendo i principi IPSAS come punto di riferimento.....	pag.271

CONCLUSIONI	pag.277
--------------------------	----------------

APPENDICE	pag.285
------------------------	----------------

Tavola 1. Missioni e Programmi delle amministrazioni centrali dello Stato per l'esercizio finanziario 2014	pag.285
Tavola 2. Entrate tributarie per gli anni 2013 e 2014	pag.295
Tavola 3. Entrate extra-tributarie per gli anni 2013 e 2014.....	pag.297
Tavola 4. Entrate finali – Confronto previsioni 2014 e previsioni assestate 2013	pag.299
Tavola 5. Previsioni definitive entrate per il triennio 2014-2016.....	pag.299
Tavola 6. Quadro di sintesi delle previsioni. Anni 2014-2016.....	pag.300
Tavola 7. Autorizzazioni di spesa per missioni. Anni 2014-2016.....	pag.302
Tavola 8. Entrate di competenza. Previsioni 2014 a confronto con le previsioni iniziali e assestate 2013	pag.303
Tavola 9. Spese di competenza. Previsioni 2014 a confronto con le previsioni iniziali e assestate 2013	pag.304
Tavola 10. Massa acquistabile. Analisi categorie e titoli di bilancio. Anno 2014.....	pag.305
Tavola 11. Massa spendibile. Analisi per categorie e titoli di bilancio. Anno 2014	pag.306
Tavola 12. Quadro generale riassuntivo del bilancio di competenza 2014-2016	pag.308
Tavola 13. Quadro generale riassuntivo del bilancio di cassa 2014-2016	pag.309
Tavola 14. Bilancio programmatico dello Stato 2014-2016.....	pag.310

BIBLIOGRAFIA	pag.311
---------------------------	----------------

SITOGRAFIA	pag.360
-------------------------	----------------

RINGRAZIAMENTI.....	pag.364
----------------------------	----------------

INDICE TABELLE E FIGURE

INDICE TABELLE

Tabella 1.1 Ripartizione delle entrate	pag.33
Tabella 1.2 Ripartizione delle categorie delle spese secondo l'analisi economica	pag.34
Tabella 1.3 Passaggio dalla contabilità economica alla contabilità finanziaria	pag.47
Tabella 1.4 Le 34 Missioni del bilancio – Risorse per il 2008.....	pag.49
Tabella 2.1 Output GAP dell'Italia.....	pag.116
Tabella 2.2 Spese da escludere dalla regola della spesa.....	pag.123
Tabella 2.3 Applicazione della regola della spesa	pag.124
Tabella 3.1 Gli strumenti della programmazione	pag.152
Tabella 5.1 Le principali tappe della riforma	pag.208
Tabella 5.2 Ciclo di bilancio, esempio per l'anno 2007	pag.234
Tabella 5.3 Bilancio di previsione dello Stato	pag.260
Tabella 5.4 Sistema contabile utilizzato.....	pag.262
Tabella 5.5 Adozione del bilancio pluriennale.....	pag.263
Tabella 5.6 La classificazione delle spese.....	pag.266
Tabella 5.7 I documenti di rendicontazione.....	pag.269
Tabella 5.8 Tabella comparativa delle principali caratteristiche del bilancio dello Stato e dei sistemi contabili di Francia, Spagna, Germania, Regno Unito e Italia... ..	pag.270

INDICE FIGURE

Figura 1.1 Composizione del Giornale	pag.26
Figura 1.2 Classificazione delle entrate del bilancio secondo la legge 1° marzo 1964 n. 62	pag.29
Figura 1.3 Classificazione delle spese del bilancio secondo la legge 1° marzo 1964 n. 62	pag.30
Figura 1.4 Struttura del bilancio economico nazionale	pag.31
Figura 1.5 La struttura formale del bilancio: le entrate	pag.41
Figura 1.6 La struttura formale del bilancio: le spese	pag.42
Figura 1.7 Il doppio bilancio: politico e amministrativo	pag.43
Figura 1.8 Contabilità economica: le 3 viste	pag.45
Figura 1.9 Struttura del bilancio decisionale	pag.50
Figura 1.10 Fasi di entrate e di spesa	pag.66
Figura 3.1 Il semestre europeo	pag.147
Figura 3.2 Il ciclo di programmazione	pag.153
Figura 3.3. I tetti di spesa nel processo di bilancio	pag.160
Figura 5.1 Fasi della decisione di bilancio	pag.215
Figura 5.2 Il processo di bilancio in Francia	pag.217
Figura 5.3 La procedura pluriennale: l'esempio del bilancio triennale 2009-2011	pag.220
Figura 5.4 Il ciclo di bilancio	pag.225
Figura 5.5 Procedimento di approvazione della legge di bilancio	pag.233
Figura 5.6 L'ottica della programmazione all'interno della pubblica amministrazione centrale	pag.244
Figura 5.7 Cash accounting vs full accrual accounting.....	pag.252
Figura 5.8 Complessità disposizioni contabili adottate.....	pag.272
Figura 5.9 Modelli di contabilità applicati	pag.273
Figura 5.10 Conformità standard contabili ai principi IPSAS	pag.274

INTRODUZIONE

La crisi economica e finanziaria mondiale ha posto in evidenza ed ha amplificato la necessità di un maggiore coordinamento e di un rafforzamento della sorveglianza delle politiche economiche dell'Unione Economica e Monetaria (UEM).

Tutte le esperienze recenti hanno rivelato le lacune e le carenze dell'attuale sistema di coordinamento e delle procedure di sorveglianza esistenti.

Vi è un ampio consenso sul fatto che sia urgente rafforzare il quadro normativo dell'UEM per consolidare la stabilità macroeconomica e la sostenibilità delle finanze pubbliche, le quali rappresentano le condizioni preliminari per una crescita durevole della produzione e dell'occupazione.

Le istituzioni europee, a tal uopo, hanno avviato nel corso del 2010 una sostanziale revisione del sistema di governance economica dei paesi dell'Unione europea, anche nella prospettiva di attuazione della Strategia Europa 2020 per la crescita e l'occupazione.

L'Unione europea, oltre ad approntare nuovi strumenti di sostegno finanziario a favore dei paesi membri colpiti dalla speculazione internazionale, ed a promuovere il coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri ha posto l'attenzione su un più attento monitoraggio delle scelte nazionali per evitare l'insorgere di ulteriori situazioni di squilibrio.

In tale contesto, gli interventi del Consiglio Europeo e della Commissione mirano a rafforzare il coordinamento delle politiche economiche nazionali, l'efficacia delle regole del Patto di Stabilità e Crescita ed il processo di sorveglianza macroeconomica sulle politiche di bilancio degli Stati membri.

Il Patto di stabilità e crescita, disciplinato dagli art. 121 e 126 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea e composto dai regolamenti CE n.1466/97 e n.1467/97 modificati, poi, dai regolamenti CE n.1055/2005 e n.1056/2005, sino ad ora fondato sulla sorveglianza ex post delle politiche di bilancio, non è riuscito ad impedire che squilibri macroeconomici e finanziari di alcuni paesi si riflettessero sulla stabilità finanziaria ed economica dell'Unione europea.

La serie di proposte presentate attualmente mira, quindi, a rafforzarlo migliorando le disposizioni in esso contenute alla luce dell'esperienza, a dotarlo di strumenti più efficaci per contrastarne le violazioni ed ad integrarlo con disposizioni relative ai quadri di bilancio nazionali.

I diversi filoni del coordinamento delle politiche economiche dovranno essere integrati in un nuovo ciclo di sorveglianza, che riunirà le procedure esistenti nel quadro del Patto di Stabilità e Crescita e degli indirizzi di massima per le politiche economiche, inclusa la presentazione simultanea dei Programmi di Stabilità e di Convergenza e dei Programmi Nazionali di Riforma.

Le suddette proposte sono state preannunciate dalla Commissione Europea a grandi linee in due comunicazioni, intitolate “Rafforzare il coordinamento delle politiche economiche” del 12 maggio 2010, e “Rafforzare il coordinamento delle politiche economiche per la stabilità, la crescita e l’occupazione – Gli strumenti per rafforzare la governance economica dell’UE” del 30 giugno 2010.

Per quel che concerne l’Italia, il 6 aprile 2011 la Camera dei Deputati ha approvato la proposta di legge avente ad oggetto “Modifiche alla legge 31 dicembre 2009, n.196, conseguenti alle nuove regole adottate dall’Unione Europea in materia di coordinamento delle politiche economiche degli Stati Membri”.

La nuova normativa è finalizzata ad armonizzare ed allineare il sistema nazionale delle decisioni di bilancio, con particolare riferimento ai contenuti ed alla tempistica di esame dei principali documenti contabili ed alle nuove regole adottate dall’Unione europea in materia di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri.

Precedentemente alla suddetta normativa la legge n.196/2009 “Legge di contabilità e finanza pubblica”, impostava un ampio processo di riforma delle regole di finanza pubblica e del sistema di contabilità dello Stato e delle altre amministrazioni pubbliche.

L’attuazione della legge n.196/2009 richiedeva già importanti modifiche organizzative e comportamentali da parte delle amministrazioni al fine di correggere alcune criticità del precedente sistema di programmazione e definizione del bilancio dello Stato.

La stessa, era tesa ad assicurare un governo unitario della finanza pubblica e modificava profondamente il ciclo di bilancio, (ovvero l’insieme delle procedure che regolano la redazione e l’approvazione dei documenti contabili dello Stato), in un’ottica di programmazione di medio periodo oltre a rivedere tempi e modi di approvazione della manovra annuale di finanza pubblica.

La Legge n.39/2011 modifica e innova la Legge di contabilità e finanza pubblica n.196/2009, introducendo il principio di coerenza della programmazione finanziaria della pubblica amministrazione con i criteri stabiliti a livello europeo al fine di consentire un pieno allineamento tra la programmazione nazionale e quella europea.

In tale ambito s’innesta il c.d. “semestre europeo”, procedura organica, attivata a gennaio 2011, volta ad assicurare un coordinamento ex-ante delle politiche economiche nell’unione europea, in base alla quale la sorveglianza dei bilanci nazionali si articola in una sequenza precisa di fasi.

Il “semestre europeo” costituisce uno dei pilastri sui quali l’Unione europea intende basare la nuova governance economica finalizzata a scongiurare per il futuro l’insorgenza di crisi finanziarie.

La ratio è quella di favorire una più incisiva guida politica e strategica da parte delle autorità europee nel periodo in cui le politiche e le decisioni di bilancio sono ancora in una fase di programmazione.

La riforma della governance economica dell'Unione è stata al centro dell'agenda europea dalla primavera del 2010 ed ha monopolizzato l'attenzione e le risorse delle Istituzioni europee e dei Governi degli Stati membri.

Essa ha costituito e continua a costituire la sfida più complessa e più difficile cui la costruzione europea è stata sottoposta dall'inizio del progetto comune.

La crisi dei debiti sovrani ha sottolineato la necessità per le amministrazioni di dimostrare chiaramente la loro stabilità finanziaria ma, anche, di rendicontare i dati di bilancio in modo più rigoroso e trasparente.

Lo stesso Consiglio Europeo, attraverso la Direttiva 2011/85/UE, riconosce la necessità della disponibilità di dati di bilancio completi e affidabili, comparabili da uno Stato membro all'altro, ai fini della sorveglianza dei bilanci a livello UE.

Due dei principali indicatori della sostenibilità dei bilanci pubblici sono rappresentati dal debito e dal disavanzo e nel momento in cui uno Stato membro non rispetta i limiti imposti per questi due indicatori può essere avviata una Procedura per i Disavanzi Eccessivi (PDE).

La qualità dei dati sulla cui base sono calcolati i due indicatori diventa, pertanto, di fondamentale importanza.

In altri termini, la qualità dei dati a livello di micro accounting è una pre-condizione per l'alta qualità dei dati a livello di macro-accounting sulla cui base sono elaborati gli indicatori della sostenibilità dei bilanci pubblici.

Alla luce di quanto premesso il tema centrale di questo lavoro di ricerca è analizzare il contributo che i sistemi e i metodi di accounting dei Paesi dell'Unione Europea offrono alla sostenibilità delle finanze pubbliche dell'Unione nel lungo periodo nell'ambito della nuova Governance Economica Europea.

In particolare, la tesi che si intende dimostrare è che nonostante l'armonizzazione degli strumenti del ciclo di bilancio e delle procedure di bilancio (c.d. "semestre europeo") la qualità dei dati contabili che pervengono alla Commissione Europea non è idonea a garantire un'adeguata sorveglianza dei bilanci degli Stati membri a livello UE.

Attraverso un'indagine di tipo qualitativo verranno analizzati i sistemi e i metodi di accounting di un campione di Paesi dell'UE (compresa l'Italia) al fine evidenziare le pratiche contabili che devono modificate per garantire la qualità e la comparabilità dei dati contabili pubblici a livello europeo.

Specificamente questo studio cerca di rispondere alle seguenti domande di ricerca:

- quali sono le modifiche da apportare ai sistemi di accounting dei governi nazionali al fine di uniformare le procedure per la sorveglianza della sostenibilità dei bilanci dei Paesi membri;
- fino a che punto le tradizioni amministrative e contabili pubbliche dei Paesi membri influenzano la convergenza dei sistemi di accounting nell'Unione Europea.

In base a tali premesse, questo studio prende le mosse dall'analisi dell'evoluzione della struttura e della procedura di bilancio italiano in ottica europea e dall'analisi delle ripercussioni che sul sistema italiano potranno verificarsi in seguito alla conclusione del processo di modernizzazione europeo.

Le nuove regole adottate dall'Unione Europea in materia di coordinamento delle politiche economiche degli Stati Membri, nonché le disposizioni emanate in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili, hanno modificato l'assetto contabile statale, sia in Italia, che negli altri Paesi dell'Unione.

In particolare, oggetto della prima parte è il tema della contabilità pubblica e dei suoi tratti caratterizzanti nel sistema contabile italiano sotto un profilo evolutivo.

Verranno, pertanto, indagati l'origine, l'evoluzione nonché la funzione che oggi assume la contabilità pubblica e si illustreranno le principali tappe di riforma che hanno condotto all'attuale sistema contabile.

Successivamente, verrà descritto il ciclo della programmazione economico-finanziaria e di bilancio, partendo dalla specificazione della funzione e dei principi che sottendono al bilancio, passando poi alla composizione del bilancio dello Stato ed al funzionamento del processo di bilancio, per finire col delineare i documenti contabili che compongono il bilancio dello Stato.

La seconda parte del lavoro avrà ad oggetto l'introduzione del tema della governance economica europea e la descrizione degli strumenti introdotti, con particolare attenzione alle prescrizioni normative in materia di finanza pubblica, agli obiettivi della politica di bilancio, al braccio preventivo e al braccio correttivo della nuova governance nonché all'impatto di quest'ultima sull'ordinamento italiano.

Nella terza parte verrà effettuata un'analisi con l'obiettivo di verificare il grado di attuazione della riforma comunitaria, volta a rafforzare gli strumenti amministrativo-contabili e di bilancio degli Stati membri dell'Unione Europea, nel contesto italiano.

Scopo di questa parte è verificare lo stato di avanzamento delle riforme avviate e l'effettivo allineamento del sistema nazionale delle decisioni di bilancio alle nuove regole dell'Unione Europea.

Nello specifico, partendo dal tema dell'armonizzazione contabile, verranno analizzate le modifiche alla Legge di contabilità e finanza pubblica n. 196 del 2009 dalla legge n. 39 del 2011, discendenti dall'introduzione del c.d. semestre europeo.

Specificamente verranno analizzati: la rimodulazione degli strumenti e del ciclo di bilancio, i nuovi criteri di prudenzialità della gestione finanziaria, il potenziamento della funzione del bilancio di cassa, le procedure di tipo top-down ed i tetti di spesa nonché la legge di contabilità "rinforzata" n. 243 del 2012.

La quarta parte sarà, invece, dedicata all'introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale italiana, attraverso la legge n.1/2012, derivante dagli impegni presi in ambito UE per la costituzione di un quadro di regole comuni a tutti gli ordinamenti nazionali. Attraverso la legge n.1/2012 viene conferito valore costituzionale ad alcuni principi e norme della nuova governance economica europea e si ottiene un nuovo impianto normativo volto ad incorporare nel sistema delle decisioni di bilancio i vincoli economici e finanziari che derivano dall'appartenenza all'Unione europea.

L'analisi dell'introduzione del principio del pareggio di bilancio sarà, poi, condotta in chiave comparativa con gli ordinamenti di altre Costituzioni europee per evidenziare differenze e similitudini con altri Paesi.

La quinta ed ultima parte sarà dedicata allo studio dei sistemi di contabilità pubblica e del bilancio dello Stato di Paesi appartenenti all'area comunitaria quali la Francia, la Spagna, la Germania ed il Regno Unito.

Si illustrerà l'evoluzione dei diversi sistemi contabili, le innovazioni poste in essere, le logiche di fondo alla base delle diverse scelte effettuate dai Paesi nonché il funzionamento dei conti che ne deriva.

Infine, verrà effettuata una comparazione tra i diversi sistemi contabili e di bilancio utilizzati nei Paesi in esame con particolare riferimento alla formazione e all'approvazione del bilancio dello Stato, alla struttura del bilancio ed ai documenti di rendicontazione.

Verificheremo, poi, il grado di conformità degli standard contabili applicati nei Paesi in esame ai principi IPSAS - International Public Sector Accounting Standards.

L'obiettivo dello studio in oggetto consiste, proprio in un'indagine di tipo comparativo fra le diverse procedure di bilancio e fra i diversi strumenti amministrativo-contabili utilizzati in ambito comunitario nonché sull'implementazione di sistemi di contabilità su base IPSAS.

Ci si chiede, in particolare, fino a che punto la contabilità su base IPSAS sia stata adottata dai governi centrali dei Paesi in esame e cosa spiega i diversi livelli di adozione degli standard contabili IPSAS.

Per quanto attiene alla metodologia, questa ricerca segue una metodologia qualitativa, dal momento che il suo scopo è quello di analizzare, descrivere e comparare pratiche contabili, focalizzandosi su un contesto particolare e perseguendo un approccio, sistematico, integrato ed ampio.

Lo studio empirico, il quale sviluppa un'analisi di tipo comparativo, è diretto allo studio dei sistemi contabili dei quattro Paesi, è di tipo dinamico in quanto cerca di cogliere l'evoluzione storica dell'oggetto ed è, inoltre, di tipo prettamente deduttivo poiché i risultati sono ricavati da proposizioni e dati di carattere contestuale.

La scelta dei Paesi selezionati è stata effettuata sulla base delle seguenti caratteristiche degli stessi:

- Francia e Spagna, in quanto presentano come l'Italia un'amministrazione pubblica di tipo gerarchico. Questi Paesi hanno variato i loro sistemi finanziari passando dal criterio della cassa a quello della competenza e lasciando il sistema di bilancio in base cash;
- Germania, in quanto rappresenta una *best practice* a livello di conti pubblici ed è caratterizzata a differenza di Italia, Francia e Spagna da un Governo di tipo federale. Essa ha mantenuto sistemi finanziari e di bilancio basati sulla cassa per il Governo centrale mentre ha optato per sistemi finanziari e di bilancio basati sulla competenza per i Länder;
- Regno Unito, in quanto rappresenta i Paesi Anglosassoni i quali hanno introdotto da molto tempo, a differenza degli altri Paesi europei, un approccio manageriale nella gestione del settore pubblico, enfatizzando il valore del denaro nella pubblica amministrazione. Viene applicato un sistema basato sulla competenza sia per quanto riguarda i sistemi finanziari che per quelli di bilancio.

Questo studio è condotto impiegando una metodologia a casi multipli (c.d. "multiple case study"), in una prospettiva comparata seguendo una logica di tipo descrittiva.

Lo study case method prevede una serie di procedure necessarie per effettuare una ricerca di tipo "case study". Queste includono la progettazione, la raccolta dei dati, l'analisi dei dati raccolti e la presentazione dei risultati.

Tutte le ricerche di "case study" si basano sulla necessità di capire in maniera approfondita un singolo "caso" o un piccolo gruppo di "casi", calati nel loro contesto reale che rappresentano l'unità di analisi.

Per definizione, dunque, un "case study" consiste in una ricerca empirica su un fenomeno contemporaneo (chiamato caso), calato nel suo contesto reale, soprattutto qualora i collegamenti fra il fenomeno ed il contesto non sono chiaramente evidenti.

Nel nostro caso il multiple case study ha permesso di analizzare i singoli contesti e di compararli fra loro.

Le osservazioni svolte si basano sull'analisi del materiale bibliografico e dei documenti originali raccolti e sono volte a mettere in risalto analogie e differenze di comportamenti e pratiche contabili, nonché le modifiche necessarie in modo da migliorare la comparabilità e supportare l'armonizzazione dei processi.

Il confronto internazionale rappresenta, poi, un contributo innovativo della ricerca allo stato dell'arte rispetto ad una disciplina in fase di evoluzione.

Il presente studio si inserisce, quindi, nei filoni di ricerca della Ragioneria internazionale comparativa muovendo dal contesto attuale di diffusione del concetto di armonizzazione contabile e mira a contribuire agli studi comparativi nel campo della contabilità pubblica.

Così come evidenziato dal Brusca (2010) i differenti approcci di accounting di governo e nazionale rappresentano un'area di ricerca rilevante ma ancora poco studiata.

Le fonti del presente lavoro vanno ricercate, per quanto concerne l'ottica europea nei documenti ufficiali della Commissione Europea, del Consiglio Europeo e del Consiglio Ecofin mentre per quanto concerne l'evoluzione delle procedure di bilancio dello Stato italiano nelle Circolari e nei documenti della Ragioneria Generale dello Stato dal 2007 al 2014.

L'analisi della sopra indicata documentazione è stata rafforzata, infine, da una *literature review* sugli aspetti rilevanti di volta in volta emersi sia in ambito nazionale che internazionale.

IL BILANCIO DELLO STATO ITALIANO NEL SISTEMA DELLE RILEVAZIONI UFFICIALI.

1.1 La contabilità pubblica e il sistema contabile italiano

1.1.1 La contabilità pubblica: origine, evoluzione e funzione

La contabilità pubblica, originariamente, non aveva confini ben definiti e condivisi.

Una parte della dottrina riteneva fosse una branca della Ragioneria Applicata, in quanto disciplina che studia i fatti ed i congegni del controllo economico dell'azienda dello Stato, altra parte riteneva facesse parte del Diritto Pubblico Finanziario insieme al Diritto Tributario, altra parte ancora riteneva fosse una scienza della Economia di Stato, ovvero una disciplina con carattere giuridico e tecnico-contabile¹.

Nelle definizioni post-costituzionali si legge che la contabilità di Stato è la disciplina che studia l'ordinamento costituzionale ed amministrativo della ricchezza dello Stato attraverso la determinazione delle responsabilità. Essa è, pertanto, definibile sia come ordinamento giuridico che come disciplina scientifica².

La contabilità di Stato nel suo insieme costituisce un ordinamento organico (c.d. ordinamento contabile) che disciplina l'attività degli enti pubblici e dei suoi organi e la responsabilità delle persone fisiche che li rappresentano.

Dal punto di vista dei contenuti la contabilità di Stato, o più in generale pubblica, è l'insieme organico delle norme concernenti gli elementi e le forme dell'attività finanziaria e patrimoniale il cui nucleo centrale è lo studio della contabilità di gestione e dei controlli, e per termini estremi la materia del patrimonio e delle responsabilità³.

Dal punto di vista finalistico riguarda il complesso normativo, o sistema scientifico, tendente ad assicurare la regolarità e la legalità dell'azione degli amministratori in ordine alla gestione della cosa pubblica disciplinando l'esercizio del bilancio, la gestione del patrimonio, i controlli relativi e la responsabilità di chi ordina spese o maneggia denaro e valori pubblici⁴.

L'eterogeneità dei contenuti della contabilità pubblica, non coincidenti con quelli della legge di contabilità, troverebbe un punto unificante nel rapporto di diritto pubblico tra la generalità dei cittadini-contribuenti e gli enti pubblici, inverso a quello giuridico di imposta, nel quale i

¹ Cfr. P. Santoro, *Manuale di contabilità e finanza pubblica*, Maggioli Editori, 2014.

² Cfr. E. Rossi Passavanti, *Contabilità generale dello Stato*, in N.ss D.I., vol. IV, 1957.

³ Cfr. C. Bentivegna, *Elementi di contabilità di Stato*, 1957.

⁴ Cfr. A. Bennati, *Manuale di contabilità di Stato*, 1990 e F. Zaccaria, *Contabilità generale dello Stato*, in Nss.mo D.I., app. II, 1981.

cittadini si collocano come soggetti attivi ai quali va riconosciuto il diritto all'effettiva destinazione a fini pubblici del gettito tributario ed alla correttezza della gestione del pubblico denaro⁵.

Presto l'ambito della contabilità pubblica si estese oltre lo studio dei mezzi finanziari dell'azione amministrativa, in considerazione della preminente funzione di indirizzo, di coordinamento e di programmazione assunta dallo Stato contemporaneo, sicché i contenuti del diritto contabile e della relativa scienza sono mutati profondamente fino a concepire la contabilità non più come una mera scienza di mezzi ma anche dei fini dello Stato inteso non solo come soggetto finanziario ma anche come soggetto economico⁶.

In una prospettiva evolutiva, è stato notato come la contabilità dello Stato svolge una funzione di supporto molto interessante per lo sviluppo del Paese perché induce a prevedere i fatti finanziari e patrimoniali, a promuoverli, a descriverli ed a tenerli sotto controllo quando si sviluppano, consentendo di correggere gli sviluppi delle stesse politiche pubbliche⁷.

La contabilità di Stato, soggettivamente riferita alle sole amministrazioni dello Stato, ha fatto storicamente da guida alla contabilità delle Regioni, degli enti territoriali e degli enti pubblici, sia come modello di riferimento dei rispettivi ordinamenti, sia come fonte normativa complementare e residuale in base a puntuali clausole di rinvio.

L'uniformità di disciplina dei diversi settori e la loro considerazione in un contesto unitario di finanza pubblica hanno dato significato al passaggio ad una più ampia nozione soggettiva ed oggettiva di contabilità pubblica.

Sull'evoluzione della nozione di contabilità in un'accezione ampliata a tutti i soggetti pubblici hanno influito due fatti normativi essenziali:

- il recepimento in Costituzione della nozione di "contabilità pubblica" (art.103);
- la configurazione allargata della finanza pubblica avviata mediante l'introduzione di regole comuni ed omogenee a tutto il settore pubblico allargato e l'introduzione del metodo programmatico nei bilanci pubblici;
- l'obiettivo della moneta unica europea con i vincoli che ne sono derivati per gli equilibri dei conti pubblici.

La contabilità pubblica, non esprime più, se non marginalmente, attività e strumenti procedurali di gestione, bensì attività e procedimenti decisorii e si interessa del come le amministrazioni facciano governo della propria attività finanziaria⁸.

⁵ Cfr. S. Buscema, *Trattato di contabilità pubblica*, vol.1, Giuffrè Editore, 1979.

⁶ Cfr. A. Barettoni Arleri, *Contabilità pubblica*, in Enc. Giur., vol. VII, 1988.

⁷ Cfr. A. Gaboardi, *Manuale di contabilità di Stato e degli enti pubblici*, 1998.

⁸ Cfr. A. Barettoni Arleri, *Giurisdizione contabile pilastro della contabilità pubblica*, Relazione al Convegno di Perugia del maggio 1984, su Giurisdizione contabile e collettività: analisi e prospettive atti, 1984.

Oggi non ci sono dubbi sul fatto che, dal punto di vista giuridico, la contabilità pubblica coincide con il sistema delle norme che regolano sia l'attività di acquisizione e di impiego delle risorse sia le procedure di formazione dei documenti di bilancio e dei relativi criteri di contabilizzazione e controllo delle operazioni.

Per effetto di tale evoluzione, quindi, l'oggetto della contabilità pubblica comprende tutte le attività rientranti nel settore della "finanza pubblica allargata" cioè l'attività di tutto l'apparato dei soggetti che prelevano ed erogano pubbliche risorse.

In una prospettiva d'insieme, si può dire che la contabilità pubblica oggi è intesa quale complesso sistemico di norme che disciplinano i processi di acquisizione, conservazione ed impiego delle risorse nella Pubblica Amministrazione nonché l'iter procedurale seguito nella formazione dei documenti di bilancio, unitamente ai criteri per la contabilizzazione ed il controllo dei fatti di gestione.

Infine, dalla descritta nozione risulta evidente come la contabilità pubblica espliciti essenzialmente una funzione di garanzia.

La garanzia si realizza, principalmente, sotto vari profili:

- documentale e scritturale, di carattere più strettamente ragionieristico, che richiede l'allibramento giustificato di qualsiasi spesa e di qualsiasi entrata e la verifica di compatibilità e regolarità contabile di ciascuna partita;
- legalitario, dovendo ogni impegno o titolo di spesa essere verificato nella regolarità e legittimità;
- certezza e pubblicità del saldo finanziario-contabile, con la redazione di un rendiconto generale consuntivo, a dimostrazione dei risultati della gestione, da approvare formalmente previa parificazione solenne o attestazione e referto dei revisori dei conti;
- finalistico, per quanto riguarda la corretta destinazione a fini pubblici dei mezzi finanziari provenienti dalla collettività.

1.1.2 Il sistema contabile italiano: le principali tappe di riforma

Da un punto di vista evolutivo l'analisi prende avvio dalle prime leggi che il Regno d'Italia ha varato, dalla legge Cavour la quale rappresenta il primo tentativo di risolvere in modo efficace il problema dell'armonizzazione contabile dello Stato, alla legge Cambrey –Digny la quale aveva come scopo la realizzazione di un ordine nella gestione finanziaria dello Stato attraverso la creazione della Ragioneria Generale dello Stato alla quale spettava il coordinamento dei sistemi di rilevazione e di rappresentazione dei fatti di gestione.

L'analisi prosegue con la riforma De Stefani degli anni venti, attraverso la quale si è compiuto il processo di unificazione e di razionalizzazione degli atti dell'amministrazione dello Stato.

La legislazione contabile del 1923 costituiva il primo punto di arrivo di una lunga fase di assestamento delle procedure finanziarie dello Stato.

Il grande pregio della riforma De Stefani è stato quello di aver riunito in un unico corpus organico la disciplina del patrimonio dello Stato, delle procedure contrattuali, del bilancio e del rendiconto nonché delle procedure finanziarie di entrata e di spesa.

Dopo la riforma De Stefani verrà analizzata la legge Curti, la quale rappresentò il primo tentativo di adeguamento del bilancio a tutte quelle nuove ed ampie funzioni che lo Stato italiano fu chiamato ad assolvere in tutti quei processi economici e sociali che hanno sostenuto lo sviluppo del Paese.

Il punto focale delle riforme intervenute in materia di bilancio lo si raggiunge, poi, con le riforme degli anni settanta-ottanta, periodo nel quale vi furono diversi e importanti interventi legislativi.

Con la legge n.468 del 1978 si volle dare una risposta alle esigenze di una società ad avanzato carattere industriale, attraverso l'aspirazione a nuovi metodi di partecipazione ed ad un sostanziale rilancio della programmazione.

Tale legge, ha rappresentato il primo passo verso il superamento degli squilibri che hanno caratterizzato la crescita dell'Italia in quegli anni.

Attraverso questa si è dato ulteriore sviluppo agli obiettivi della precedente riforma Curti, la quale aveva già conseguito un primo adeguamento della rappresentazione complessiva dei dati di bilancio.

La legge n.468/1978 mirava ad attribuire al processo di formazione e deliberazione del bilancio dello Stato una capacità reale di manovra e di scelta sui flussi finanziari pubblici.

In quest'ottica, si può osservare come la struttura del bilancio dello Stato diventa il punto di riferimento della struttura di bilancio degli altri enti del settore pubblico ed il bilancio annuale supera quel carattere recettizio di decisioni adottate in precedenza per diventare la sede delle decisioni e lo strumento di attuazione della programmazione economica.

Attraverso la legge n.362 del 1988, invece, il legislatore sviluppò l'idea secondo la quale l'impostazione di tutta la politica economica non sarebbe dovuta risultare più implicitamente dall'approvazione dei documenti di bilancio, ma si sarebbe dovuta porre in una posizione di necessaria preventiva determinazione⁹.

Da qui, la grande novità introdotta dalla legge n.362/1988, ossia il Documento di programmazione economico-finanziaria, che aveva come scopo quello di fornire criteri,

⁹ Cfr. M. V. Lupò Avagliano, Temi di contabilità pubblica I. La riforma del bilancio dello Stato, Cedam, 2004.

parametri, obiettivi ed indirizzi per l'arco temporale compreso nel bilancio pluriennale che interessavano gli aggregati più significativi della finanza pubblica.

Ancora, verrà analizzata la legge n. 94 del 1997 la quale ha riformato il bilancio dello Stato introducendo nell'ordinamento contabile italiano il "Sistema unico di contabilità economica per centri di costo" nonché la circolare RGS n.21 del 2007 attraverso la quale è stata introdotta la classificazione per Missioni e Programmi del bilancio dello Stato ed il sistema unico di contabilità economica per le pubbliche amministrazioni.

Il sistema contabile introdotto con la legge n.94 del 1997 si poneva in stretta integrazione sia con il processo di formazione del bilancio di previsione e con le decisioni di finanza pubblica, sia con il sistema di controllo interno di gestione.

Tale sistema contabile metteva in relazione le risorse impiegate, gli obiettivi perseguiti e le responsabilità di gestione della dirigenza, consentendo di verificare l'andamento della gestione attraverso il confronto dei costi relativi all'impiego delle risorse con quelli effettivamente sostenuti nel corso dell'esercizio.

Con la circolare RGS n.21 del 2007, invece, venivano dettati alle amministrazioni pubbliche i criteri per la formulazione delle proposte volte all'elaborazione e definizione del progetto di bilancio di previsione dello Stato.

Il bilancio di previsione dello Stato veniva impostato utilizzando una nuova classificazione che innovava profondamente la precedente struttura basata sui centri di responsabilità.

Il progetto di bilancio veniva organizzato in 34 missioni e 169 programmi. La costruzione dello schema di distribuzione delle risorse da assegnare ai singoli Dicasteri di spesa partiva così dalle missioni e dai programmi per poi saldarsi ai centri di responsabilità.

Infine, grande attenzione verrà posta sulla legge di riforma di contabilità e di finanza pubblica n.196 del 2009 attraverso la quale il legislatore è intervenuto nuovamente e profondamente sulla disciplina di bilancio e sul sistema di programmazione.

La legge n. 196 del 2009 innova il ciclo di programmazione economico-finanziaria e di bilancio, rivisitando la nomenclatura, i contenuti ed i termini di presentazione dei relativi documenti.

La nuova normativa ha inteso razionalizzare e potenziare il complesso delle regole e delle procedure che presiedono al sistema delle decisioni di bilancio, aggiornandolo alla luce delle novità emerse in tema di governance economica europea e del nuovo assetto dei rapporti economici e finanziari tra lo Stato e le autonomie territoriali derivante dall'attuazione del federalismo fiscale.

1.1.2.1 La legge Cavour e la legge Cambrey–Digny

Il bisogno di ricondurre l'attività dello Stato ad un sistema di bilancio inizia ad essere avvertito nel momento in cui si manifesta la tendenza negli Stati a mutare forma di governo, sostituendo la monarchia assoluta con altre forme che prevedono l'intervento attivo delle assemblee parlamentari.

Gli interessi del Paese, infatti, non vengono più fatti coincidere con quelli della Corona ma vengono affidati ad organi rappresentativi, i quali devono render conto dell'amministrazione delle finanze pubbliche.

In Italia, in seguito alla concessione dello Statuto Albertino (1848), venne sancito il principio della riserva di legge per l'approvazione del bilancio e l'imposizione di tributi.

Il ruolo delle Camere cessava, dunque, di essere quello di organismo di garanzia e ratifica dell'operato del sovrano: esse diventavano titolari di funzioni primarie, ancorché sottoposte alla volontà e al consenso del Re¹⁰.

La graduale formazione dello Stato unitario sollevò il problema della omogeneizzazione contabile del Regno d'Italia (1861)¹¹, dovendo il neonato Stato adottare un unico modello contabile e di bilancio in grado di sintetizzare ed uniformare i diversi modelli contabili in essere nei diversi Stati che in esso si erano riuniti.

Tra i numerosi interventi normativi che in più di un secolo di storia italiana si sono succeduti ed intrecciati tra loro quello che rappresenta il primo tentativo di risolvere in modo tempestivo ed efficace il problema dell'armonizzazione dell'ordinamento contabile dello Stato si manifestò attraverso la legge di contabilità n.1483 emanata da Cavour il 23 marzo 1853.

La legge n. 1483 del 1853 di Cavour, incentrata sul riordinamento dell'amministrazione centrale e della contabilità generale dello Stato, conformò lo Stato Sabauda al modello della separazione dei poteri di Montesquieu e della responsabilità dell'Esecutivo di fronte al legislativo.

L'oggetto della riforma fu proprio l'Esecutivo (tutte le competenze amministrative furono concentrate nei Ministeri) mentre gli elementi principali consistevano nell'uniformità degli apparati (Ministeri), nella verticalizzazione delle responsabilità e in una struttura fortemente gerarchica.

¹⁰ Secondo i principi dello *Statuto albertino* il bilancio venne sottoposto all'approvazione parlamentare e nessun tributo avrebbe potuto essere imposto senza il consenso del parlamento....lo Statuto, inoltre, dava precedenza, per l'esame del bilancio e quindi per il controllo dell'esecutivo, alla Camera elettiva; infatti il bilancio doveva essere presentato con precedenza alla Camera dei Deputati (art. 10 dello Statuto). Segno questo, di un riconoscimento alla più attiva partecipazione dell'elettorato all'attività finanziaria pubblica, essendo il Senato di nomina regia, cfr. G. Passalacqua, *Il bilancio dello Stato*, Franco Angeli, 1977.

¹¹ Per una trattazione esauriente sull'evoluzione storica degli apparati pubblici dall'unità d'Italia al federalismo amministrativo, cfr. C. Silvestro, *Storia della Pubblica Amministrazione*, Edizioni Giuridiche Simone, 2004.

Il risultato fu una struttura piramidale con al vertice il Ministro seguito dalle Direzioni generali e dagli uffici centrali e periferici.

Per quanto concerne l'aspetto prettamente contabile, la Legge di Cavour prevedeva l'armonizzazione contabile attraverso il bilancio redatto per competenza, le entrate e le spese considerate effettuate nel momento del loro accertamento ed impegno, la formazione annuale del bilancio attivo (entrate) e del bilancio passivo (spese) e l'introduzione del metodo contabile della partita doppia (sistema patrimoniale) della Contabilità di Stato.

La legge di Cavour, nata dopo approfonditi studi, ha rappresentato la sintesi dei migliori ordinamenti europei ed il primo tentativo di risolvere in modo efficace il problema dell'armonizzazione contabile dello Stato.

Il secondo intervento meritevole di rilievo per significatività¹² è rappresentato dalla "legge Cambray-Digny n. 5026 del 22 aprile 1869", la quale avendo come obiettivo la creazione delle basi per la costituzione dell'ordinamento contabile italiano, recava disposizioni sull'amministrazione del patrimonio dello Stato e sulla contabilità.

Il progetto, oltre allo scopo di creare un corpo unico dell'impianto contabile dello Stato ed assicurare una corretta, ordinata ed uniforme esposizione dei dati finanziari, risultava innovativo anche per aver previsto la creazione di due specifici organismi, quali:

- la *Tesoreria Generale*, preposta al "maneggio" del pubblico denaro;
- la *Ragioneria Generale dello Stato*, per la regolare tenuta delle scritture e delle rilevazioni contabili.

All'art. 18 della suddetta legge veniva previsto quanto segue: "la Ragioneria generale col metodo della partita doppia, riassumerà e terrà in evidenza i risultati dei conti delle riscossioni e dei versamenti delle pubbliche entrate. Riassumerà altresì e terrà in evidenza le variazioni che si verificano nella consistenza del patrimonio mobile ed immobile dello Stato".

Alla "Ragioneria Generale dello Stato" vennero, quindi, assegnati compiti di vigilanza sulle "Ragionerie centrali", di indirizzo e di coordinamento delle stesse e di raccolta e sintesi dei dati prodotti dalle Ragionerie Centrali, in modo da poter sopraggiungere alla redazione del "bilancio di previsione" e del "rendiconto" ed alla preparazione delle "situazioni finanziarie" e delle dimostrazioni occorrenti al Ministro delle Finanze.

Sostanzialmente, la Ragioneria Generale doveva coordinare e riassumere in un unico impianto contabile le scritture e le rilevazioni contabili dello Stato.

Il sistema di contabilità adottato era fondato sulla tenuta di "scritture per bilancio", sia presso le singole amministrazioni che presso i Ministeri, aventi lo scopo di riunire e di tenere in evidenza la contabilità descrittiva dell'entrata e della spesa del Regno, perché ritenuta in grado di

¹² Il primo, da quando viene proclamato il nuovo Regno d'Italia.

assicurare prontezza, evidenza e regolarità dei conti, nonché un'adeguata scomposizione delle entrate e delle spese in partite di credito e di debito a carico dei singoli agenti, al fine di individuare così le specifiche responsabilità.

All'interno di questo sistema contabile la Ragioneria Generale dello Stato doveva provvedere alla descrizione ed alla tenuta dei fatti economico-finanziari che interessavano l'azienda dello Stato mentre al Ragioniere Generale dello Stato era attribuita la responsabilità personale circa l'esattezza e la prontezza delle registrazioni contabili.

Il modello proposto fu oggetto di molte critiche, soprattutto in sede di discussione parlamentare, sia per l'aggravio delle spese correlate all'istituzione della Ragioneria Generale dello Stato, che per le modalità connesse alla tenuta della contabilità col metodo della partita doppia.

La Ragioneria Generale da un lato, ed il metodo della partita doppia dall'altro, hanno rappresentato due strumenti in grado di dare certezza ed efficacia all'attività di controllo sui conti pubblici e sulle attività poste in essere dal complesso apparato dello Stato.

1.1.2.2 I Regi decreti dal 1870 al 1924

Nonostante vi fosse l'esigenza di dotare lo Stato italiano di un efficace sistema contabile e di bilancio, l'iter seguito dalla legge Cambray-Digny del 1869 fu abbastanza complesso e la sua entrata in vigore si ebbe a distanza di un anno per opera del Ministro Sella, il quale, prima di sottoporre al Re il Regolamento, emanò i seguenti Regi Decreti:

- R.D. 17 febbraio 1870 n.5513 con il quale istituì la qualifica dirigenziale di Ragioniere Generale dello Stato con grado e stipendio di Direttore Generale;
- R.D. 31 marzo 1870 n.5621 con il quale collocò l'ufficio di Ragioneria Generale alla dipendenza del Ministero delle Finanze;
- R.D. 1870 n. 5927 con il quale istituì le Ragionerie centrali presso i vari Ministeri e diede vita al primo circuito di Ragionerie strettamente collegate alla Ragioneria generale.

Si continuava ad avvertire il bisogno di ulteriori affinamenti riconducibili in gran parte al fatto che il riscontro delle spese era di fatto ricondotto ad un semplice adempimento formale, mentre, nella prassi, la formazione di "eccedenze di impegni" rispetto agli stanziamenti accordati continuava a diffondersi, configurando in tal modo una situazione di marcata instabilità della gestione finanziaria dello Stato.

Nel 1877, per garantire una più equa e logica distribuzione del lavoro dell'amministrazione finanziaria dello Stato, Agostino De Pretis istituì con R.D. n.4219 del 26 dicembre 1877 il Ministero del Tesoro, al quale attribuì il compito di dare "esecuzione alla nuova legge di contabilità nonché di sorvegliare sull'esercizio del bilancio ed i servizi di cassa" ed alle

dipendenze del quale pose la Ragioneria Generale, le Direzioni generali del Debito pubblico, del Tesoro e del Demanio, l'Economato Generale e l'Avvocatura erariale.

Gli anni del De Pretis alla Presidenza del Consiglio ed al Ministero delle Finanze furono anche gli anni in cui il ruolo di Ragioniere Generale dello Stato fu ricoperto da Giuseppe Cerboni (dal 10 aprile 1876 al 30 aprile 1891) chiamato a sostituire il primo Ragioniere Generale dello Stato Giovan Battista Picello rimasto in carica dal 30 marzo 1870 al 31 ottobre 1875.

Furono questi gli anni in cui si riaprì il dibattito sul metodo contabile da adottare per la tenuta dei conti dello Stato poiché l'opera scientifica del Cerboni e l'attività dello stesso nella veste di Ragioniere Generale dello Stato furono dedicate esclusivamente all'elaborazione ed affermazione del metodo c.d. "logismografico" da applicare al bilancio ed alla contabilità generale dello Stato.

Nello specifico, il modello elaborato da Cerboni si fondava sulla rilevazione degli effetti giuridici, patrimoniali e finanziari che la gestione provoca sulla situazione dell'azienda.

In definitiva, il pensiero logismologico di Cerboni si fondava:

- sul principio della personalità dei conti;
- sul principio della contrapposizione, ritenuto il fondamento delle scritture bilancianti¹³.

Il modello elaborato da Cerboni fu approvato da Depretis, con il D.M. del 15 giugno 1877, nel "Quadro di contabilità per le scritture in partita doppia (con metodo logismografico) per la Ragioneria Generale dello Stato".

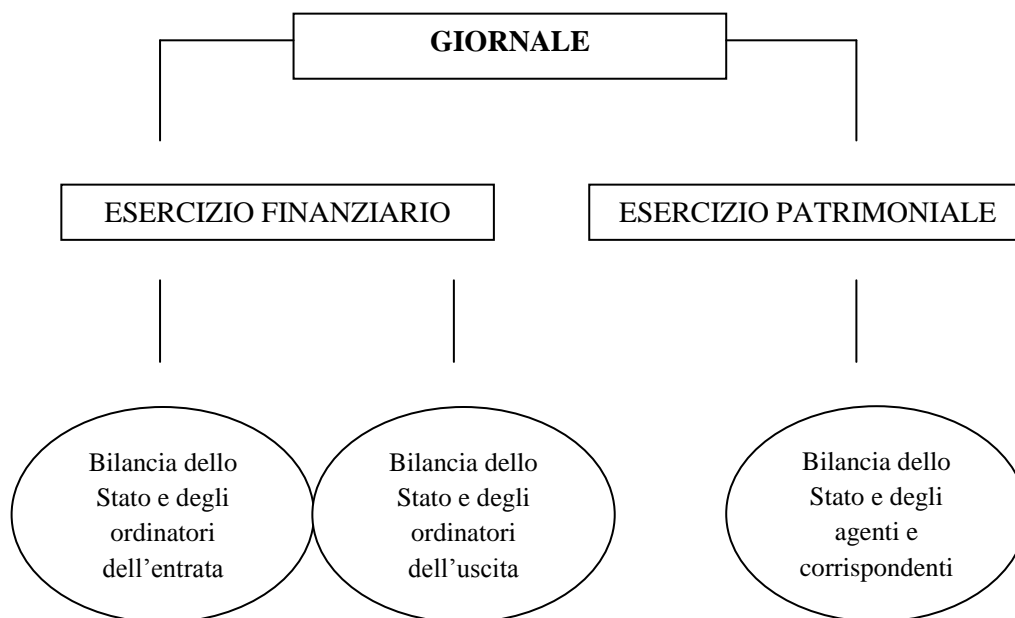
Da questo momento in poi, la contabilità generale dello Stato fu caratterizzata dalla tenuta di scritture in partita doppia con metodo logismografico¹⁴, quindi da scritture che guardano contemporaneamente sia agli aspetti finanziari che a quelli patrimoniali dei fatti amministrativi per ricongiungersi in un giornale riassuntivo che evidenzia, da un lato le previsioni e gli accertamenti delle entrate e delle uscite di bilancio, dall'altro gli effetti modificativi che rappresentano la causa di detti accertamenti e dei rispettivi adempimenti delle entrate e delle uscite¹⁵.

¹³ Cfr. G. Catturi, *Teorie contabili e scenari economico-aziendali*, Cedam, 1989.

¹⁴ Metodo che si basa sul *principio della dualità*, ossia non vi è debitore senza creditore, né dare senza avere.

¹⁵ Cfr. L. Giovannelli, *Modelli contabili e di bilancio in uno Stato che cambia*, Giuffrè Editore, 2000.

Figura 1.1 - Composizione del giornale



Fonte: L. Anselmi, *Modelli economico-patrimoniale per il bilancio e la contabilità di Stato*, Giuffrè Editore, 2006.

Il principale pregio del sistema contabile proposto da Cerboni fu quello di far vedere in modo immediato le conseguenze che la finanza produce sul patrimonio e non solo.

La tecnica cerboniana può accogliere in un unico corpo di scritture ambedue i sistemi patrimoniale e finanziario, impostando in uno stesso giornale le due bilance in modo da presentare sempre il riscontro diretto tra le previsioni e gli accertamenti da una parte, e le effettuazioni e trasformazioni dall'altra¹⁶.

Il metodo logismografico fu applicato in alcuni uffici dell'amministrazione pubblica ma, nonostante l'ostinazione di Cerboni, non fu mai adottato in numerose Ragionerie Centrali ed in particolare presso la Direzione generale del Tesoro dove si continuò ad operare la partita doppia tradizionale.

Anche le Ragionerie Centrali che utilizzavano le nuove scritture finirono pian piano per abbandonarle fino a che, nel 1890, di fatto nessun Ministero applicava più nè il metodo logismografico nè quello della partita doppia.

¹⁶ Cfr. G. Catturi, *Teorie contabili e scenari economico-aziendali*, Cedam, 1989.

Con la legge Magliani n.1455 dell'8 luglio 1883, si assistette, invece, ad un intervento di riforma dell'impianto amministrativo-contabile posto in essere dalla legge Cambray-Digny. Essa dettò una disciplina più rigorosa degli *impegni di spesa*¹⁷ e dispose la formazione di un "bilancio unico di competenza"¹⁸.

All'inizio degli anni '20 si fece sempre più aperto il contrasto e la confusione sul tema del controllo, coinvolgente la Ragioneria Generale dello Stato, le Ragionerie Centrali, il Ministero del Tesoro e la Corte dei Conti.

Diversi furono gli interventi messi in campo per risolvere i problemi emersi, nessuno dei quali, tuttavia, raggiunse lo scopo prestabilito.

L'insuccesso dei primi interventi portò alla predisposizione di quella che venne definita la c.d. Riforma De Stefani.

Il primo provvedimento con il quale ebbe inizio la Riforma De Stefani è il R. D. n.126 del 28 gennaio 1923, il quale disponeva la cessazione dell'appartenenza delle Ragionerie Centrali alle singole amministrazioni a favore dell'unificazione delle medesime sotto la diretta dipendenza del Ministero delle Finanze.

Il suddetto decreto dispose, altresì, che i provvedimenti che importano "variazioni nelle entrate e nelle spese" dovevano essere inviati al Ministero delle Finanze per il tramite delle Ragionerie Centrali.

Alla disciplina in oggetto fu, poi, attribuita maggiore organicità con il R. D. n.599 del 1923 con il quale, tra l'altro, le Ragionerie Centrali divennero a tutti gli effetti uffici del Ministero delle Finanze alle dipendenze della Ragioneria Generale dello Stato, completando il processo di confluenza delle Ragionerie Centrali nella Ragioneria Generale dello Stato.

Il nucleo della riforma De Stefani fu però costituito dal Testo Unico approvato con R.D. n. 2440 del 18 novembre 1923, recante "Nuove disposizioni sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato" e con R.D. n. 827 del 23 maggio 1924 recante "Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato".

Attraverso tale riforma, il bilancio dello Stato venne concepito come un "*atto di controllo giuridico-formale*" del Parlamento sull'attività finanziaria del Governo, enfatizzandone la "funzione autorizzatoria" a favore del Governo nel suo complesso ed a favore dei singoli Ministri.

¹⁷ Si ricorda che l'impegno nel suo significato giusconabilistico è "*l'accantonamento delle somme occorrenti per determinate spese che comporta, finchè sussiste, l'indisponibilità di tali somme per altri fini*". Esso presuppone un'obbligazione giuridicamente perfezionata.

¹⁸ La competenza di cui si discute è la *competenza finanziaria* che è quel criterio con il quale le entrate e le spese si riconducono al periodo amministrativo in cui sorge il diritto a riscuotere (accertamento) e l'obbligo a pagare (impegno).

La legislazione contabile del 1923 costituisce il punto di arrivo di una lunga fase di assestamento delle procedure finanziarie dello Stato.

Il maggior pregio di questa codificazione risiede nell'aver riunito in un unico corpus organico la disciplina del patrimonio dello Stato, delle procedure contrattuali, del bilancio e del rendiconto nonché delle procedure finanziarie di entrata e di spesa.

La disciplina degli anni '20 apparve particolarmente innovativa anche sotto il profilo più strettamente contabile: la classificazione delle entrate e delle spese, infatti, rispecchiava per la prima volta "esigenze aziendali".

Il modello sopra descritto intendeva ricercare nel bilancio dello Stato una "correlazione" tra le fonti di finanziamento e gli impieghi delle risorse finanziarie: correlazione che, come insegna la scienza economico aziendale, rappresenta la base per il perseguimento costante dell'equilibrio finanziario.

Riguardo al processo di formazione del bilancio di previsione, De Stefani con la sua riforma intravedeva nel documento di bilancio sia un carattere oggettivo, che si estrinsecava attraverso la previsione delle entrate e delle spese che si presumeva di realizzare nel corso dell'esercizio futuro, sia un carattere soggettivo che si estrinsecava nell'approvazione del bilancio da parte del Parlamento, che autorizzava il Governo ad accertare e riscuotere le entrate e ad impegnare e pagare le spese.

La riforma De Stefani fu completata con il Regio Decreto n. 126 del 1923 attraverso il quale veniva disposta la cessazione dell'appartenenza delle Ragionerie Centrali alle singole amministrazioni a favore dell'unificazione delle medesime sotto la diretta dipendenza del Ministero delle Finanze e con il Regio Decreto n. 1036 del 1924 attraverso il quale si rafforzarono le modifiche introdotte dai provvedimenti precedenti, e si attribuì alle Ragionerie Centrali, sotto la Ragioneria Generale dello Stato, il compito del "riscontro economico o di merito" sugli atti riflettenti la materia di bilancio.

1.1.2.3 La legge n.62 del 1964, c.d. Legge Curti

Negli anni sessanta il legislatore fu indotto ad operare nuovi adeguamenti al bilancio in funzione delle nuove e più ampie attività di sviluppo che andava esercitando nei processi economici e sociali¹⁹.

Gli studiosi di economia aziendale già da tempo avevano segnalato la necessità di un mutamento nelle logiche di rilevazione, tale da consentire al bilancio di rispondere alle crescenti

¹⁹ Cfr. A. Gava, *La riforma del bilancio*, in Nuova rassegna di legislazione, dottrina e giurisprudenza, 1989.

esigenze conoscitive e di programmazione di uno Stato che, estendendo e diversificando il proprio intervento nel settore, era diventato il motore dell'attività economica del Paese²⁰.

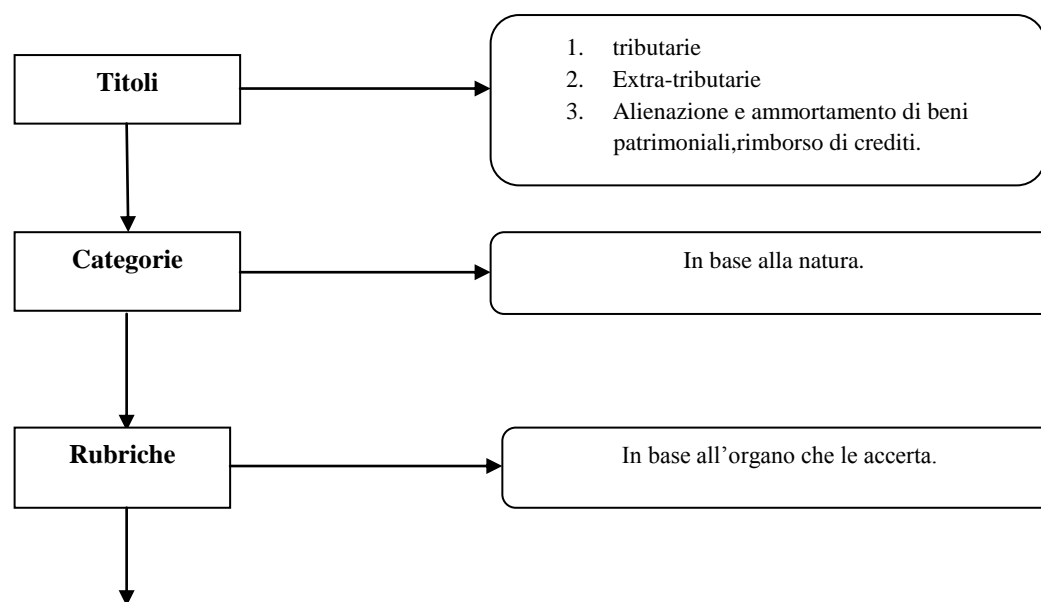
I primi segnali di cambiamento nella disciplina del bilancio dello Stato si ebbero con la legge n. 62 del 1° marzo 1964 denominata legge Curti, la quale apportò modifiche sostanziali al Regio Decreto n. 2440 del 18 novembre 1923, delegando al Governo il potere di emettere provvedimenti idonei ad estendere agli altri enti pubblici i principi della riforma, in virtù dei principi di unità e di armonizzazione del sistema della finanza pubblica.

La legge Curti in soli 7 articoli modifica la struttura del bilancio statale, la legge di approvazione del bilancio e le scansioni temporali dei documenti finanziari che il Governo doveva presentare per l'approvazione al Parlamento.

In secondo luogo fu introdotta una nuova distribuzione e classificazione delle entrate e delle spese dello Stato di tipo economico-funzionale al fine di evidenziare e monitorare gli effetti delle decisioni di finanza pubblica²¹.

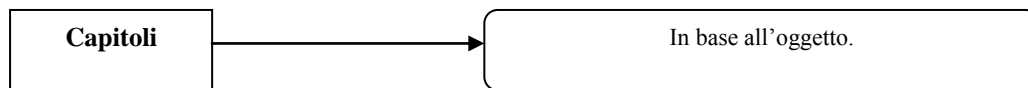
Nello specifico la classificazione economica raggruppava le poste contabili in relazione agli effetti che i singoli aggregati di entrata e di spesa determinavano sul sistema economico.

Figura 1.2 - Classificazione delle entrate del bilancio secondo la legge 1° marzo 1964 n. 62



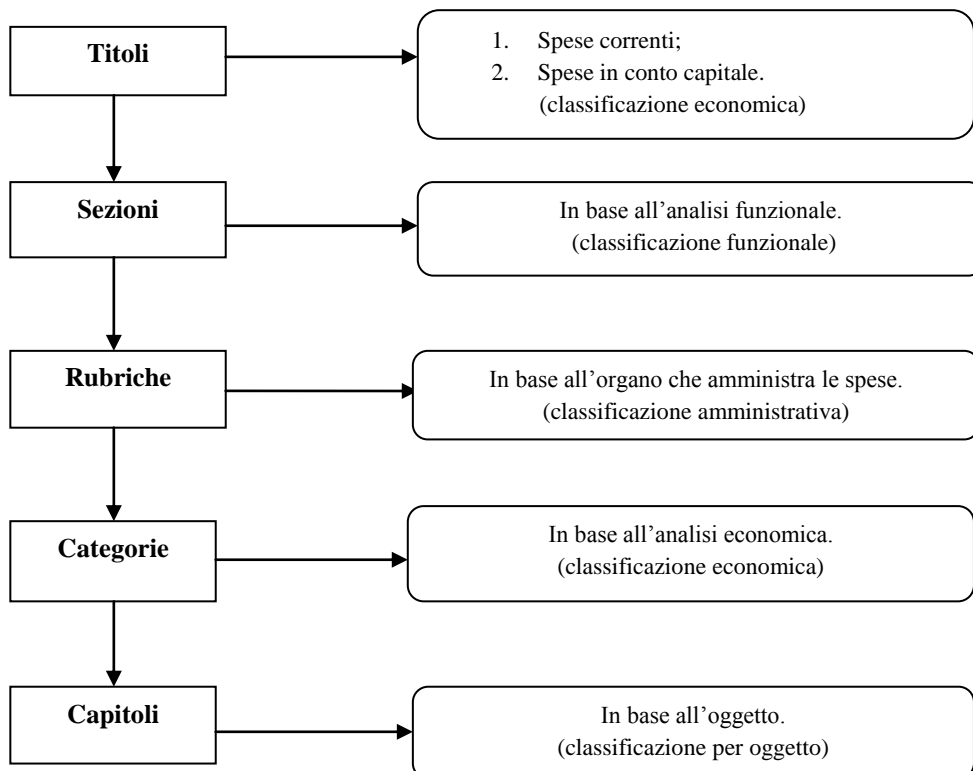
²⁰ Cfr. L. Anselmi (a cura di), *Modelli economico-patrimoniali per il bilancio e la contabilità dello Stato*, Giuffrè Editore, 2006.

²¹ Mentre la precedente classificazione consentiva il confronto fra gruppi omogenei di entrate e di spese, e quindi la determinazione di un risultato puro, la classificazione introdotta dalla legge Curti non consentiva che la determinazione dei risultati ibridi, non qualificabili in termini propri. Si veda L. Anselmi, *Modelli economico-patrimoniali per il bilancio e la contabilità di Stato*, Giuffrè Editore, 2006.



Fonte: L. Anselmi, *Modelli economico-patrimoniale per il bilancio e la contabilità di Stato*, Giuffrè Editore, 2006.

Figura 1.3 - Classificazione delle spese di bilancio secondo la legge 1° marzo 1964 n.62



Fonte: L. Anselmi, *Modelli economico-patrimoniale per il bilancio e la contabilità di Stato*, Giuffrè Editore, 2006.

La legge Curti prevedeva, poi, all'art. 1 anche la presentazione delle c.d. "note preliminari". Dunque, il Ministro del Tesoro accompagnava il bilancio con una nota preliminare attraverso la quale sintetizzava il complesso delle previsioni finanziarie ed illustrava le differenze tra le previsioni nuove e quelle dell'anno precedente. Inoltre, sempre in base all'art. 1 della legge Curti si prevedeva come il Ministro del bilancio ed il Ministro del Tesoro dovessero presentare al Parlamento la "Relazione generale sulla situazione economica del Paese".

La Relazione generale sulla situazione economica del Paese si apriva con il *Bilancio economico nazionale*.

Quest'ultimo, conteneva una rappresentazione delle attività e delle passività, configurando nell'attivo la ricchezza prodotta nel Paese e nel passivo gli impieghi a cui la ricchezza era stata destinata.

Figura 1.4 - Struttura del Bilancio economico nazionale

Bilancio economico nazionale	
Attività (indica le fonti di disponibilità)	Passività (indica gli impieghi di disponibilità)
Reddito nazionale Importazioni	Consumi privati e pubblici Investimenti Esportazioni

Fonte: L. Anselmi, *Modelli economico-patrimoniale per il bilancio e la contabilità di Stato*, Giuffrè Editore, 2006.

La legge Curti produsse effetti circoscritti, anche se non irrilevanti²².

Da una parte, si ha l'affermazione della visione unitaria del bilancio attraverso la previsione che la materia del bilancio fosse contenuta in un'unica legge, dall'altra, l'introduzione del criterio economico-funzionale di classificazione dei dati di bilancio.

Concludendo, si può affermare che lo scopo principale della legge Curti fu quello di rendere il bilancio uno strumento di previsione e di controllo dell'attività statale.

Tuttavia, la legge Curti venne considerata incompleta, in quanto lasciava invariato il sistema di contabilità retto solo sul criterio finanziario e si fece sempre maggior strada l'esigenza di integrare la tradizionale contabilità finanziaria con quella di tipo economico-patrimoniale.

²² Cfr. G. Marcon, *L'evoluzione delle teorie decisionali delle amministrazioni pubbliche, premessa per l'interpretazione della riforma della contabilità*, in *Azienda Pubblica* n.3, 2011.

1.1.2.4 La legge n.468 del 1978

Gli anni settanta furono caratterizzati da forte incertezza dovuta in parte alla crisi petrolifera ed in parte agli effetti inflazionistici che tale crisi produceva sull'andamento dei prezzi al consumo. Detto contesto socio-economico portò all'affermazione di uno Stato sempre più interventista nella sfera socio-economica, a sostegno dello sviluppo e dell'occupazione.

Si andava inasprendo il ruolo funzionale dello Stato che unito all'ammontare della spesa pubblica che cresceva a dismisura, faceva avvertire sempre più la necessità di fare del bilancio uno strumento efficace di programmazione, gestione e controllo dell'attività statale.

Attraverso la legge n.468 del 1978 il legislatore si impegnò per cercare di superare la logica incrementale che relegava il bilancio dello Stato a strumento di sintesi delle decisioni di fatto già assunte nel passato, per conferire allo stesso un ruolo centrale nelle scelte di politica economica e nel controllo della spesa pubblica²³.

Furono, dunque, introdotti strumenti quali il bilancio pluriennale, il bilancio di cassa, la classificazione della spesa per obiettivi, programmi e progetti, ma anche un nuovo ulteriore strumento, la c.d. "legge finanziaria".

L'art. 1 della legge in questione chiarisce come l'anno finanziario cominci il 1° gennaio e termini il 31 dicembre dello stesso anno e precisa al primo comma come il "*bilancio annuale di previsione*" debba essere redatto sia in termini di "*competenza*" che in termini di "*cassa*".

Tale nuovo sistema appariva come una soluzione capace di ridurre gli inconvenienti e di accrescere i vantaggi offerti dai due tipi di bilanci, quello di competenza e quello di cassa.

Il bilancio di previsione doveva essere costituito dallo "*stato di previsione dell'entrata*", dagli "*stati di previsione della spesa*" distinti per Ministeri e dal "*quadro generale riassuntivo*".

Per quanto riguarda la classificazione delle entrate e delle spese, all'art. 6 della legge n. 468, questa veniva puntualizzata sulla base della legge Curti.

Le *entrate dello Stato*, venivano ripartite in *Titoli*²⁴, *Categorie*, *Rubriche* e *Capitoli* mentre le *spese dello Stato* venivano, invece, ripartite in *Titoli*²⁵, *Rubriche*, *Categorie* e *Capitoli* come indicato nelle tabelle seguenti.

²³ Cfr. L. Giovanelli, *Modelli contabili e di bilancio in uno Stato che cambia*, Giuffrè Editore, 2000.

²⁴ In sostanza è stato aggiunto un quarto titolo rispetto alla classificazione precedente.

²⁵ In sostanza è stato aggiunto un terzo titolo rispetto alla classificazione precedente.

Tabella 1.1 - Ripartizione delle entrate

TITOLO	CATEGORIA
Titolo I: entrate tributarie	I: Imposta sul patrimonio e sul reddito
	II: Tasse e imposte sugli affari
	III: Imposte sulla produzione, sui consumi e dogane
	IV: Monopoli
	V: Lotto, lotterie ed altre attività di gioco
Titolo II: entrate extra-tributarie	VI: Proventi speciali (contributi miglioria ecc.)
	VII: Proventi di servizi pubblici minori (multe, ammende ecc.)
	VIII: Proventi dei beni dello Stato (canoni, concessioni ecc.)
	IX: Prodotti netti da di aziende autonome ed utili di gestione (avanzo di gestione azienda telefonica)
	X: Interessi su anticipazioni e crediti vari del Tesoro
	XI: Recuperi rimborsi e contributi
	XII: Partite che si compensano con la spesa
Titolo III: alienazione ed ammortamento di beni patrimoniali e rimborso crediti	XIII: Vendita di beni immobili ed affrancamento
	XIV: Ammortamento di beni patrimoniali
	XV: Rimborso di anticipazioni e crediti vari del Tesoro
Titolo IV: accensione dei prestiti	Non si ha disaggregazione in categorie

Fonte: elaborazione propria.

Tabella 1.2 - Ripartizione delle categorie delle spese secondo l'analisi economica

TITOLO	CATEGORIA
Titolo I: spesa di parte corrente	I: Servizi degli organi costituzionali dello Stato
	II: Personale in attività di servizio
	III: Personale di quiescenza
	IV: Acquisto di beni e servizi
	V: Trasferimenti
	VI: Interessi
	VII: Poste correttive e compensative delle entrate
	VIII: Ammortamenti
	IX: Somme non attribuibili
Titolo II: spese in conto capitale	X: Beni e opere immobiliari a carico diretto dello Stato
	XI: Beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche a carico diretto dello Stato
	XII: Trasferimenti
	XIII: Partecipazioni azionarie e conferimenti
	XIV: Concessione di crediti ed anticipazioni per finalità produttive
	XV: Concessione di crediti ed anticipazioni per finalità non produttive
	XVI: Somme non attribuibili
Titolo III: spese per rimborso prestiti	Non previste.

Fonte: elaborazione propria.

L'art. 4 della legge in questione disciplinava, invece, l'istituto del c.d. "*bilancio pluriennale*". Questo veniva concepito in modo da costituire il punto di riferimento per l'elaborazione del bilancio annuale, indicando gli strumenti di politiche e programmi i cui orizzonti temporali non si esaurivano nel singolo esercizio.

Il bilancio pluriennale, elaborato in termini di sola competenza, copriva un periodo di almeno tre anni ed un massimo di cinque anni.

Si trattava di un bilancio pluriennale a c.d. "*scorrimento*", ossia di un bilancio che veniva aggiornato ogni anno in occasione della presentazione del bilancio annuale.

L'introduzione del bilancio pluriennale accanto a quello annuale, voleva essere un utile supporto ai vari tentativi di programmazione economica mai realizzati prima.

La riforma n.468 del 1978 ridetermina, poi, anche la struttura e l'iter di formazione del "*rendiconto generale annuale dello Stato*".

Il rendiconto generale annuale dello Stato si componeva di due distinte parti quali il *conto del bilancio* ed il *conto generale del patrimonio*.

Una delle innovazioni sicuramente più significative della legge n.468 del 1978 è senza alcun dubbio la previsione della c.d. "*legge finanziaria*".

La legge finanziaria serviva a modificare, integrare nonché uniformare la legislazione vigente in materia tributaria e di spesa, avente riflessi sul bilancio, agli indirizzi e agli obiettivi di politica economica fissati dal Governo e costituiva il collegamento tra la programmazione economica, le leggi di spesa, il bilancio pluriennale ed il bilancio annuale²⁶.

La legge finanziaria determina, nello specifico, il livello massimo del ricorso al mercato finanziario. Tale ammontare concorre, con le entrate, a determinare le disponibilità per la copertura di tutte le spese da iscrivere nel bilancio annuale.

Ai sensi degli artt. 10, 11, e 18 la legge finanziaria:

- modificava e integrava le disposizioni legislative aventi riflesso sul bilancio dello Stato, sui bilanci delle aziende autonome e su quelli degli enti che si ricollegavano alla finanza statale;
- stabiliva la quota annuale delle spese pluriennali che doveva essere iscritta nel bilancio annuale;
- fissava il livello massimo del ricorso al mercato finanziario;
- indicava i fondi globali²⁷ destinati a far fronte alle spese derivanti da progetti di legge che si prevedeva potessero essere approvati nel corso dell'esercizio.

²⁶ A tal proposito si veda F. Izzi, *Aspetti e problemi del bilancio dello Stato*, in Nuova rassegna n. 12, 1977.

²⁷ I *fondi globali* sono quei fondi iscritti in bilancio per far fronte ad oneri dipendenti da provvedimenti legislativi in corso di perfezionamento, e cioè alla copertura di spese derivanti da provvedimenti

La *ratio legis* della legge finanziaria era quella di elevare il bilancio dello Stato da semplice documento di registrazione di scelte già adottate a vero e proprio strumento di politica economica.

In concreto, purtroppo, la legge finanziaria si trasformò in una legge tesa a supplire alle carenze della legislazione ordinaria e finì con il compendiare una miriade di disposizioni eterogenee relative ai più disparati settori di intervento pubblico²⁸.

1.1.2.5 La legge n. 362 del 23 agosto 1988

La decennale sperimentazione del nuovo sistema delineato con la legge n.468 del 1978 ne mise a nudo le lacune tanto da spingere il legislatore ad apportare ulteriori modifiche allo stesso, per rendere più tassativo il rispetto dei principi costituzionali esistenti in materia di copertura finanziaria e per limitare gli eccessi della legge finanziaria, che di fatto era diventata l'unica grande legge dell'anno.

In tale contesto ed a fronte della costante crescita della spesa pubblica e dell'espansione (sempre meno sotto controllo) del contenuto della finanziaria, si arrivò così all'approvazione della legge n. 362 del 1988 la quale modificava parzialmente e inseriva nuove norme nella struttura della legge n.468 del 1978.

Tale legge trovava origine nel c.d. rapporto Giannini, allora Ministro della funzione pubblica, il quale fu mosso dall'esigenza di una riforma organizzativa dell'azienda Stato, improntata su una maggiore apertura ai principi delle scienze economico-aziendali e volta ad un migliore controllo sulla gestione e sulla spesa pubblica oltre che ad una maggiore correlazione tra decisioni, azioni e risultati.

Dal rapporto Giannini si evinceva, infatti, la volontà di far emergere una figura di Stato che abbandonava una programmazione accentrata e si esprimeva il bisogno di semplificare la normativa avente ad oggetto la contabilità pubblica integrando quest'ultima con strumenti e procedimenti di natura privatistica.

La legge n. 362 del 1988 introduceva, nello specifico, l'art. 1-bis alla legge n. 468 del 1978, che disciplinava gli strumenti di programmazione finanziaria e di bilancio.

legislativi ancora non perfezionati all'atto della formazione del bilancio; sono fondi in parte indistinti. Mentre, i *fondi speciali* sono fondi iscritti in bilancio in relazione a particolari esigenze contingenti, derivanti da situazioni legislative già in atto, che al momento della formazione del bilancio sono valutabili nella loro entità complessiva, ma non anche con riferimento alla suddivisione dei rispettivi oneri per dicasteri e per capitoli. A tal proposito si veda L. Di Renzo, *Il bilancio dello Stato nella disciplina della nuova legge 5 agosto 1978 n. 468*, Giuffrè Editore, 1979.

²⁸ Si veda sul punto M. V. Lupò Avagliano, *La riforma del bilancio dello Stato*, Cedam, 1998.

Secondo l'articolo in questione, l'impostazione delle previsioni di entrata e di spesa del bilancio dello Stato era ispirata al metodo della programmazione finanziaria ed a tal fine il Governo doveva presentare alle Camere:

- entro il 15 maggio il Documento di Programmazione Economico-Finanziaria;
- entro il 30 luglio il Disegno di legge di approvazione del Bilancio Annuale e del Bilancio Pluriennale a legislazione vigente;
- entro il 30 settembre il Disegno di legge finanziaria, la Relazione Previsionale e Programmatica, il Bilancio Pluriennale Programmatico ed i Disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica con decorrenza dal primo anno considerato nel bilancio pluriennale.

Il *Documento di Programmazione Economico-Finanziaria* (DPEF), previsto all'art. 3 della legge n. 468 del 1978, così come modificato dalla legge n. 362/1988, doveva essere presentato, entro il 15 maggio di ogni anno, al Parlamento dal Governo e definiva la manovra di finanza pubblica per il periodo compreso nel bilancio pluriennale.

Il documento di programmazione economico-finanziaria indicava i criteri ed i parametri per la formazione del bilancio annuale e pluriennale.

Nel Documento di programmazione economico-finanziaria venivano descritti gli obiettivi che lo Stato intendeva conseguire per soddisfare più opportunamente le richieste della collettività e per mantenere l'indebitamento del settore statale e del settore pubblico allargato entro livelli più contenuti.

La legge in questione ha, poi, modificato anche l'art.11 della legge n. 468 del 1978, il quale disciplinava la *legge finanziaria*.

A seguito della modifica, Il Ministro del Tesoro, di concerto con il Ministro del bilancio e della programmazione economica e con il Ministro delle finanze, doveva presentare entro settembre al Parlamento il disegno di legge finanziaria.

La legge finanziaria disponeva annualmente il quadro di riferimento finanziario per il periodo compreso nel bilancio pluriennale e provvedeva alla regolazione annuale delle grandezze previste dalla legislazione vigente al fine di adeguarne gli effetti finanziari agli obiettivi.

Essa non poteva introdurre nuove imposte, tasse e contributi, né poteva disporre nuove o maggiori spese, oltre quanto previsto dall'art. 11 della legge n. 468 del 1978.

La stessa doveva contenere, nello specifico:

- le variazioni delle aliquote, delle detrazioni e degli scaglioni, le altre misure che incidevano sulla determinazione del quantum della prestazione, afferenti imposte indirette, tasse, canoni, tariffe, contributi in vigore, con effetto di norma, dal 1° gennaio

- dell'anno cui essa di riferiva, nonché le correzioni delle imposte conseguenti all'andamento dell'inflazione;
- il livello massimo di ricorso al mercato finanziario e del saldo netto da finanziare in termini di competenza, per ciascuno degli anni considerati dal bilancio pluriennale, comprese le eventuali regolazioni contabili pregresse specificatamente indicate;
 - la determinazione, in apposita tabella, per le leggi che disponevano spese a carattere pluriennale, delle quote destinate a gravare su ciascuno degli anni considerati;
 - la determinazione, in apposita tabella, della quota da iscrivere nel bilancio di ciascuno degli anni considerati dal bilancio pluriennale per le leggi di spesa permanente la cui quantificazione era rinviata alla legge finanziaria;
 - la determinazione, in apposita tabella, delle riduzioni, per ciascuno degli anni considerati dal bilancio pluriennale, di autorizzazioni legislative di spesa;
 - gli stanziamenti di spesa, in apposita tabella, per il rifinanziamento, per non più di un anno, di norme vigenti che prevedevano interventi di sostegno dell'economia classificati tra le spese in conto capitale.

Inoltre, la legge finanziaria doveva indicare quale quota delle nuove o maggiori entrate per ciascun anno compreso nel bilancio pluriennale non poteva essere utilizzata per la copertura di nuove o maggiori spese²⁹.

In attuazione, poi, dell'art. 81.4 della Costituzione la legge finanziaria poteva disporre nuove o maggiori spese correnti, riduzioni di entrata e nuove finalizzazioni nette da iscrivere nel fondo speciale di parte corrente, nei limiti delle nuove o maggiori entrate tributarie, extra-tributarie e contributive e delle riduzioni permanenti di spesa corrente.

Infine, venne modificato anche l'art. 4 della legge n.468 del 1978, in base al quale il *bilancio pluriennale* doveva esporre dal un lato l'andamento delle entrate e delle spese in base alla legislazione vigente (*bilancio pluriennale a legislazione vigente*) e dall'altro lato le previsioni sull'andamento delle entrate e delle spese tenendo conto degli effetti degli interventi programmati nel documento di programmazione economico-finanziaria (*bilancio pluriennale programmatico*).

1.1.2.6 La legge n.94 del 1997 e il D. Lgs. n. 279 del 1997

Negli anni novanta avanza la voglia di cambiamenti importanti nel settore pubblico italiano ed europeo che coinvolgono assieme ad altre, anche la sfera contabile e di bilancio.

²⁹ Per quanto riguarda la copertura finanziaria delle leggi si veda l'art. 11-ter della legge n. 468 del 1978, così come modificata dalla legge n. 362 del 1988.

L'ingresso dell'Italia nell'Unione monetaria europea e la necessità di risanare la finanza pubblica condussero, infatti, ad un profondo cambiamento nella struttura e nel funzionamento dello Stato.

Attraverso la legge n. 94 del 1997 (detta Legge Ciampi) ed al D. Lgs. n. 279 del 1997 il legislatore disegnò un nuovo modello di contabilità e di bilancio e grazie a questo corpus normativo, vennero introdotti nell'ordinamento contabile diverse importanti novità³⁰.

Con la legge n. 94 del 1997 intitolata "Modifiche alla legge 5 agosto 1978 n.468, e successive modificazioni e integrazioni, recante norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio. Delega al Governo per l'individuazione delle unità previsionali di base del bilancio dello Stato", la struttura del bilancio dello Stato fu riformata³¹, andando a modificare, ed in altri casi aggiungere, alcuni articoli della legge n. 468 del 1978.

Il bilancio dello Stato, come delineato dalla nuova normativa, si basava sulla definizione programmatica delle politiche pubbliche e sulla identificazione dei centri di responsabilità amministrativa e dei centri di costo³².

Dunque, con il nuovo modello di bilancio si tentò di migliorare lo strumento decisionale necessario per intraprendere manovre di politica economica più efficaci e mirate, coniugando l'azione realizzata degli obiettivi con il modello organizzativo ed esaltando le responsabilità gestionali dei dirigenti.

Con riferimento al *bilancio annuale di previsione*, si può osservare sin da subito come, in base all'art. 2.1, della legge n. 468 del 1978 come modificata, il progetto di bilancio annuale di previsione a legislazione vigente veniva formato sulla base dei criteri e dei parametri indicati nel Documento di programmazione economico-finanziaria.

Sia per l'entrata che per la spesa, il progetto di bilancio annuale di previsione veniva articolato in *unità previsionali di base* (UPB), stabilite in modo tale che a ciascuna unità corrispondeva un unico centro di responsabilità amministrativa, cui era affidata la relativa gestione.

L'unità previsionale di base (UPB) era, dunque, la nuova entità elementare del bilancio, oggetto di voto parlamentare, che raggruppava le entrate o le spese della stessa natura mentre il *centro*

³⁰ Fino alla legge n. 94 del 1997 l'impostazione del bilancio dello Stato non si era dimostrata quale strumento di ripartizione delle risorse, di definizione delle politiche pubbliche, di indicazione delle linee guida della gestione finanziaria ed amministrativa. I documenti di bilancio non offrivano termini di riferimento utili a tale scopo, apparendo caratterizzati da mere connotazioni contabili, con conseguente impoverimento nella discussione e nell'approvazione da parte del Parlamento sui singoli stati di previsione dei Ministeri.

³¹ Con la legge n. 94/1997 è stato affrontato il problema del ruolo del bilancio come strumento di definizione ed attuazione delle politiche pubbliche. Il principio guida è quello della razionalizzazione della struttura di bilancio e dell'ammodernamento dell'organizzazione e del procedimento amministrativo.

³² Cfr. Ragioneria Generale dello Stato, *Il controllo interno della Pubblica Amministrazione esperienze e prospettive*, Atti del seminario di studi svoltosi alla facoltà di Economia F. Caffè ROMA TRE, 21 ottobre 1999.

di responsabilità amministrativa individuava l'ufficio di livello dirigenziale generale cui veniva riferito il sistema di risorse finanziarie espresso dalle unità previsionali di base (UPB) deliberate dal Parlamento.

Come specificava, poi, l'art. 1 del d.lgs. n. 279 del 1997 recante "Individuazione delle unità previsionali di base del bilancio dello Stato, riordino del sistema di tesoreria unica e ristrutturazione del rendiconto generale dello Stato", le unità previsionali di base (UPB) costituivano l'insieme organico delle risorse finanziarie affidate alla gestione di un unico centro di responsabilità amministrativa.

Dunque, le unità previsionali di base esprimevano le risorse finanziarie affidate alla gestione di ogni centro di responsabilità.

La gestione di ogni unità previsionale di base (UPB) identificava un centro di responsabilità amministrativa a cui faceva capo un titolare, dirigente e/o responsabile.

Era, poi, l'organo di governo di ogni centro di responsabilità amministrativa a definire gli obiettivi, ad organizzare la gestione ed a rispondere dei risultati.

Ciò comportava il fatto che il processo di formazione del bilancio di previsione dello Stato producesse una sintesi articolata e coordinata dei bilanci programmatici dei Ministeri che contenevano analiticamente i programmi, i progetti e gli interventi così come essi erano formulati dai responsabili e/o dirigenti che governavano le diverse unità previsionali di base (UPB)³³.

Sul piano contabile, l'individuazione delle unità previsionali di base perseguiva gli obiettivi e le finalità di riforma della pubblica amministrazione.

La nuova struttura del bilancio rispondeva alle esigenze di razionalizzazione delle scelte del Governo e del Parlamento sull'acquisizione delle entrate e sulla ripartizione delle risorse agevolando altresì la lettura e la comprensione dei dati contabili e delle aggregazioni ivi iscritte³⁴.

Il bilancio annuale di previsione, oggetto di un unico disegno di legge, era costituito dallo "*stato di previsione dell'entrata*", dagli "*stati di previsione della spesa*" distinti per Ministeri, con allegate appendici dei bilanci delle aziende e delle amministrazioni autonome, e dal "*quadro generale riassuntivo*". Ogni stato di previsione era illustrato da una "*nota preliminare*" ed integrato da un "*allegato tecnico*".

Un altro elemento fondamentale introdotto dalla riforma è quello che ritroviamo all'art. 2 del d.lgs. n.279/97, in base al quale, in sede di formazione del bilancio di previsione annuale, gli

³³ A tal proposito si veda L. D'Alessio, *La funzione di programmazione nel contesto normativo del bilancio dello Stato: la fase del cambiamento*, in Azienda Pubblica n.3, 1998.

³⁴ Cfr. A. Villa, *La triennialità della manovra, l'articolazione del bilancio, la contabilità economica*, in Giornale di diritto amministrativo n. 7, 2010.

stanziamenti dei singoli stati di previsione dovevano essere determinati esclusivamente in relazione alle esigenze funzionali ed agli obiettivi concretamente perseguibili nel periodo cui si riferiva il bilancio, tenuto conto degli oneri, delle funzioni, dei servizi istituzionali e dei programmi e progetti presentati da ciascuna amministrazione.

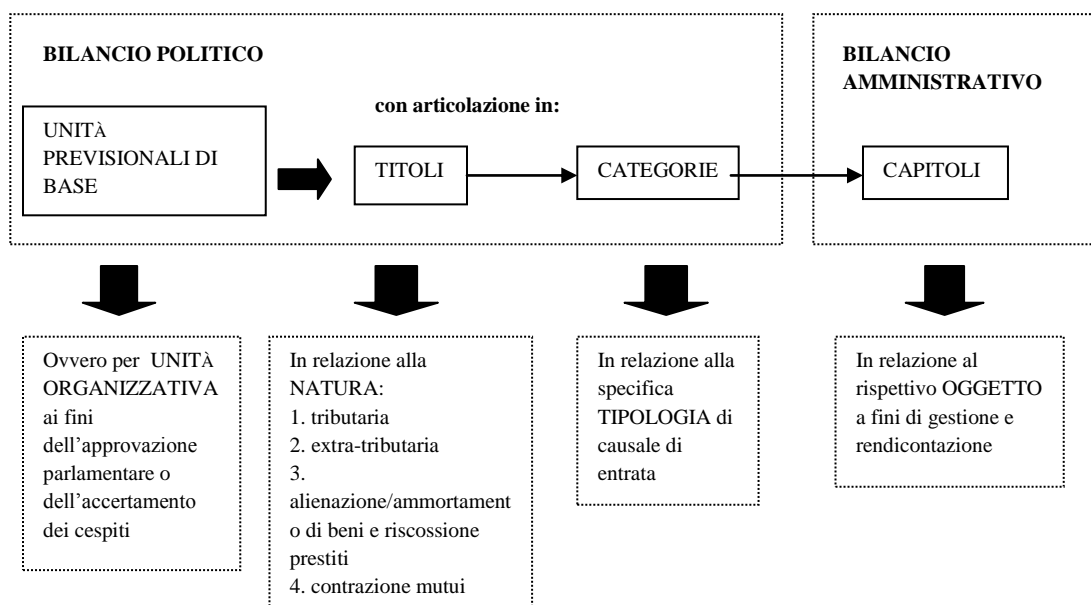
Emerge chiaramente l'obiettivo del legislatore, ovvero quello di eliminare il principio contabile della *spesa storica incrementale*³⁵, fino ad allora seguito nelle amministrazioni pubbliche, in favore dell'introduzione del principio dello *Zero Base Budgeting (ZBB)*.

Lo Zero Base Budgeting (ZBB) si basava sull'esame delle esigenze funzionali e degli obiettivi da perseguire in concreto nel periodo cui si riferiva, determinando ogni anno la predisposizione del bilancio di previsione, in cui veniva indicato, per ogni unità previsionale, lo stanziamento necessario per attuare gli obiettivi della riforma.

L'art. 4 della legge n. 94/97 aveva, inoltre, modificato la ripartizione delle entrate e delle spese dello Stato. Dopo la riforma, all'art. 6 della legge n. 468 del 1978, le entrate e le spese venivano classificate in *Titoli, Unità previsionali di base, Categorie e Capitoli*, come di seguito illustrato.

Figura 1.5 - La struttura formale del bilancio: le entrate

ENTRATA (PER MINISTERO)



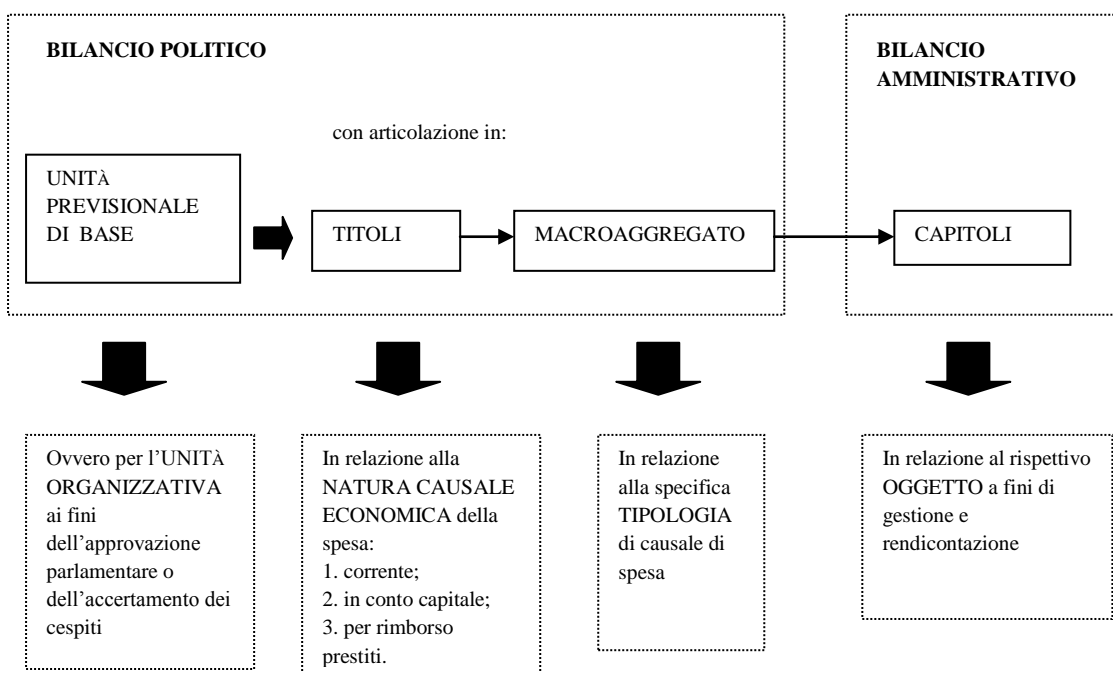
Fonte: L. Giovanelli, *Modelli contabili e di bilancio in uno Stato che cambia*, Giuffrè Editore, 2000.

³⁵ Secondo il principio della spesa storica incrementale, le risorse stanziare dallo Stato per la pubblica amministrazione erano fissate sulla base di quanto era stato speso nell'esercizio precedente (appunto spesa storica), incrementata dalla percentuale inflattiva vigente, sulla base del presupposto che quello era lo stanziamento ritenuto necessario dalle amministrazioni richiedenti.

Dalla lettura combinata della legge n. 94/97 e del d.lgs. n. 279/97 emerge come, invece, le *spese dello Stato* venivano ripartite in *Funzioni-obiettivo*, *Unità previsionali di base* e *Capitoli*, come di seguito mostrato.

Figura 1.6 - La struttura formale del bilancio: le spese

SPESA (PER MINISTERO)



Fonte: L. Giovanelli, *Modelli contabili e di bilancio in uno Stato che cambia*, Giuffrè Editore, 2000.

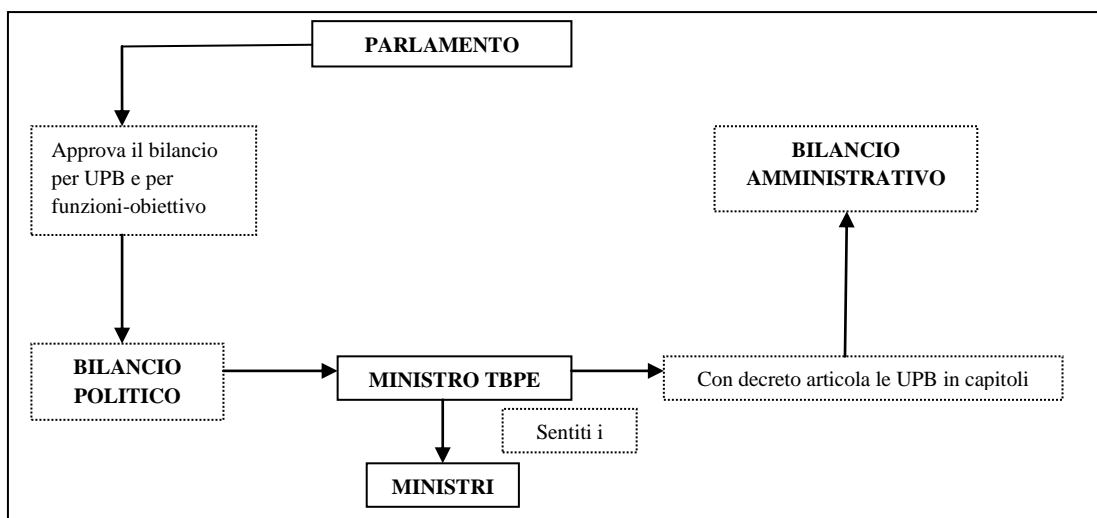
La legge n. 94 del 1997, nonostante confermasse il contenuto e la funzione del bilancio annuale di previsione, ne aveva profondamente modificato la composizione, la struttura e l'iter formativo.

Il bilancio di previsione dello Stato manteneva, infatti, il suo contenuto finanziario di competenza e di cassa stabilito con la legge n. 468 del 1978, ma cambiava nella sua composizione.

Dalla riforma emergeva chiaramente il disegno di utilizzo di un "doppio bilancio": un "*bilancio politico*" per la decisione parlamentare, con fini decisionali, strutturato in unità previsionali di base corrispondenti ai centri di responsabilità individuati negli uffici di livello dirigenziale ed un "*bilancio amministrativo*", più analitico, il quale aveva il fine della gestione e restava articolato per capitoli³⁶

³⁶ A tal proposito si veda A. Monorchio, *Lo stato di attuazione della riforma del bilancio*, relazione tenuta al Convegno «Bilancio dello Stato e nuova contabilità» svoltosi a Roma il 6 maggio 1998.

Figura 1.7 - Il doppio bilancio: politico e amministrativo



Fonte: L. Giovanelli, *Modelli contabili e di bilancio in uno Stato che cambia*, Giuffrè editore, 2000.

Da considerare, infine, in questa sede, è l'introduzione da parte del d.lgs. n. 279 del 1997 della c.d. "contabilità analitica per centri di costo"³⁷.

Tale decreto, in attuazione della delega contenuta nella legge n. 94 del 1997, fissò i criteri generali da seguire per impostare il sistema pubblico di contabilità economica fondato su un insieme di rilevazioni analitiche per centri di costo³⁸.

Nello specifico, la proposta di una contabilità analitica per centri di costo, attuata nel d.lgs. n. 279 del 1997 fu sviluppata a partire dalle sperimentazioni condotte da alcuni Ministeri e si propose come un processo di analisi dei fenomeni gestionali affiancandosi alla contabilità finanziaria, al fine di integrare la visione finanziaria con le informazioni di tipo economico associate al perseguimento degli obiettivi³⁹.

Proprio l'esigenza di determinare il costo dell'attività e dei servizi erogati alla collettività, di verificare l'efficienza nell'utilizzo delle risorse disponibili e di valutare il rendimento dell'attività amministrativa, portò il legislatore a dare avvio al sistema di contabilità analitica per centri di costo.

³⁷ Un sistema di contabilità economica si dice analitico quando il costo (valore delle risorse impiegate), oltre che alla natura, viene correlato alla struttura organizzativa ed alle destinazioni per cui le risorse vengono impiegate. Si veda al riguardo M. Orefice, *Manuale di contabilità pubblica*, Derehta Editori, 2003.

³⁸ Cfr. L. Giovanelli, *Modelli contabili e di bilancio in uno Stato che cambia*, Giuffrè Editore, 2000.

³⁹ Per approfondire: AA.VV., *Un nuovo modello contabile: ipotesi ed esperienze nella pubblica amministrazione centrale*, Collana Strumenti, Edizioni CNEL, Roma, 1997.

Il compito di predisporre il sistema unico di contabilità analitica fu affidato alla Ragioneria Generale dello Stato.

Le componenti del sistema pubblico di contabilità economica per centri di costo si sostanziavano in:

- il *piano dei conti*, ovvero l'elencazione dei fattori produttivi, strutturali e di esercizio necessari per ottenere le prestazioni. Era lo strumento per la rilevazione economica dei costi necessario al controllo di gestione il quale consentiva di gestire le informazioni sulle risorse acquisite ed impiegate. Il piano dei conti prevedeva una classificazione delle risorse per natura con tre livelli di aggregazione⁴⁰ e risultava esaustivo in quanto individuava tutte le risorse capaci di generare un costo per la Pubblica Amministrazione;
- i *centri di costo*, erano delle unità organizzative le quali utilizzavano i fattori per ottenere le prestazioni e per perseguire l'interesse pubblico. Il piano dei centri di costo era lo strumento che permetteva di associare i costi (rilevati per natura attraverso il piano dei conti) ai centri responsabili del consumo. Questa associazione veniva realizzata attraverso la suddivisione dell'organizzazione in unità operative, cioè in aree organizzative le quali erano guidate da un responsabile investito del conseguimento degli obiettivi. La suddivisione per centri di costo risultava utile sia in fase di previsione, in modo da verificare la coerenza tra la quantità di risorse disponibili e le attività da porre in essere per realizzare gli obiettivi, sia a consuntivo, in modo da misurare se gli obiettivi di costo erano stati rispettati valutando l'efficienza nel consumo delle risorse⁴¹;
- i *servizi erogati*, riguardavano le prestazioni o i risultati intermedi che consentivano il raggiungimento delle finalità istituzionali. I servizi rappresentavano i prodotti dell'azione amministrativa. Esprimevano le funzioni elementari, finali e strumentali cui davano luogo i diversi centri di costo per il raggiungimento degli scopi dell'amministrazione.

Il piano dei conti e quello dei centri di costo erano indispensabili per analizzare l'andamento della gestione sia a livello macro, con riferimento alla determinazione complessiva del consumo dei vari fattori produttivi, che a livello micro, evidenziando i consumi in capo alle varie unità

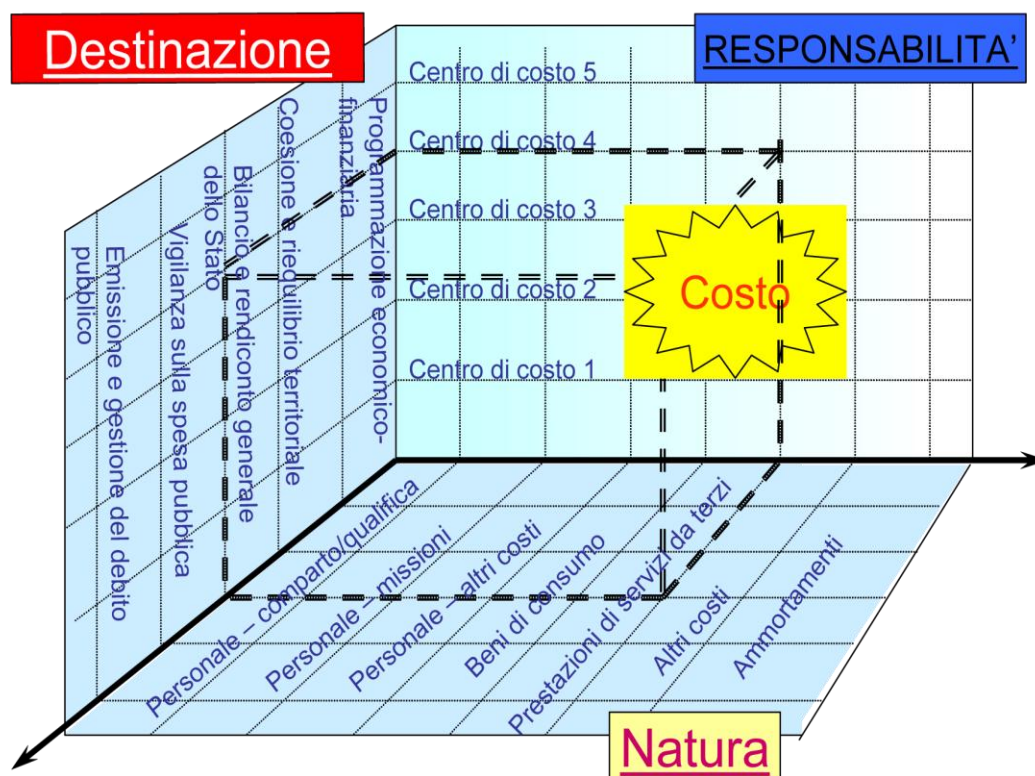
⁴⁰ Il numero di livelli che si considera è tre, ritenuto sufficientemente articolato per poter evidenziare tutti i fenomeni di interesse per un organo centralizzato di coordinamento: la scomposizione delle voci di primo livello ha seguito il criterio della significatività dal punto di vista gestionale, raggiungendo il terzo livello solo in alcuni casi. A tal proposito si veda AA.VV., *Un nuovo modello contabile: ipotesi ed esperienze nella pubblica amministrazione centrale*, Collana Strumenti, Edizioni CNEL, Roma, 1997.

⁴¹ Cfr. V. Sforza, *Bilancio e contabilità dello Stato: peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale. Relazione finale e rapporto di ricerca*, progetto di ricerca Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, 2004.

operative responsabili, ma non fornivano alcuna indicazione sulle finalità, sugli scopi del loro impiego, ovvero sulla loro destinazione⁴².

Il modello scelto dall'Italia per impiantare la contabilità analitica era di natura tridimensionale, in quanto permetteva di rappresentare le risorse consumate in relazione ai dati caratteristici fisico-economici, ai centri che le avevano impiegate ed alle finalità da raggiungere.

Figura 1.8 - Contabilità economica: le 3 viste



Fonte: Ministero dell'economia e delle finanze- Ragioneria Generale dello Stato, *Principi e regole contabili del sistema di contabilità economica delle amministrazioni pubbliche*, 2004.

In conclusione, la riforma del bilancio dello Stato posta in essere dalla legge n. 94 del 1997 ed attuata con il d.lgs. n. 279 del 1997 poneva il sistema unico di contabilità analitica per centri di costo come supporto al controllo interno di gestione, al processo di formazione del bilancio di previsione ed alle decisioni di finanza pubblica.

⁴² Cfr. V. Sforza, *Bilancio e contabilità dello Stato: peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale. Relazione finale e rapporto di ricerca*, progetto di ricerca Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, 2004.

Tale sistema contabile, tramite la raccolta e la predisposizione di informazioni economiche, consentiva di evidenziare le esigenze funzionali e gli obiettivi concretamente perseguibili, venendo a rappresentare uno strumento conoscitivo ed informativo sia per le amministrazioni pubbliche, sia per il Ministero dell'Economia e delle finanze.

Da non trascurare, in tale contesto, il raccordo tra la contabilità economica e quella finanziaria.

Mentre la contabilità pubblica tradizionale era legata all'aspetto finanziario della gestione, la contabilità descritta pocanzi era finalizzata, invece, ad un'analisi economica delle risorse in funzione degli obiettivi basata sui costi.

A tal proposito l'art. 11 del d.lgs. n. 279 del 1997 stabiliva come al fine di collegare il risultato economico scaturente dalla contabilità analitica dei costi con quello della gestione finanziaria delle spese risultante dal Rendiconto generale dello Stato dovevano essere evidenziate le poste integrative e rettificative che esprimevano le diverse modalità di contabilizzazione dei fenomeni di gestione.

La completa analisi di un'organizzazione prevedeva di considerare, infatti, sia l'aspetto economico che l'aspetto finanziario.

Solo l'esame congiunto dai due punti di vista permetteva di collegare gli obiettivi con il consumo di risorse finanziarie⁴³.

Nel passaggio dalla contabilità di tipo economico a quella di tipo finanziaria bisognava però tener conto di alcune differenze come il fatto che la rilevazione del costo non coincidesse temporalmente con il momento del relativo esborso, ma anche il fatto che esistevano alcuni eventi di natura economica i quali non originavano movimenti finanziari.

A tal proposito, fu necessario introdurre delle specifiche poste rettificative le quali modificando i valori attribuiti secondo un primo aspetto permettevano di ricostruire l'aspetto complementare.

Una volta espressi in termini finanziari i valori economici il percorso di riconciliazione veniva completato considerando le regole di gestione dei capitoli della contabilità finanziaria.

Dette regole, prevedevano l'imputazione delle risorse finanziarie nei capitoli dei vari centri di responsabilità amministrativa beneficiari a prescindere dai soggetti che effettivamente si rendevano responsabili del sostenimento dei costi.

⁴³ Si veda Gruppo di lavoro sulla misurazione dell'Azione Amministrativa del CNEL, *Strumenti. Un nuovo modello contabile: ipotesi ed esperienze nella Pubblica Amministrazione centrale*, CNEL, Roma, 1997.

Tabella 1.3 - Passaggio dalla contabilità economica alla contabilità finanziaria.

CONTO ECONOMICO	POSTE RETTIFICATIVE	CONTO FINANZIARIO
<i>Ammortamenti</i> Quota di ammortamento	- quota di ammortamento + costo d'acquisto dell'anno	Costo d'acquisto dell'anno
<i>Beni di magazzino</i> Effettivo consumo	-effettivo consumo + acquisti	Acquisti
<i>Costruzioni in economia</i> Nessun valore	+ totale costi sospesi	Totale costi
<i>Ratei e risconti</i> Valore dei ratei e risconti	(-) + ratei e risconti	Nessun valore

Fonte: adattamento Gruppo di lavoro sulla misurazione dell'Azione Amministrativa del CNEL, *Strumenti. Un nuovo modello contabile: ipotesi ed esperienze nella Pubblica Amministrazione centrale*, CNEL, Roma, 1997.

1.1.2.7 La classificazione del bilancio per Missioni e Programmi e il sistema unico di contabilità economica delle Pubbliche Amministrazioni (circolare RGS n.21/2007)

Dopo le riforme degli anni novanta nel 2007 ebbe luogo una ripresa del concetto di riforma del bilancio dello Stato segnata da un intervento sul piano tecnico-amministrativo e che lasciava, però, inalterata la legislazione vigente.

A dieci anni di distanza, con la predisposizione del disegno di legge di bilancio per l'anno 2008, il Governo intese dare un'ulteriore spinta propulsiva alla riforma del bilancio del 1997 indirizzandola in modo molto più marcato verso una logica di risultato, al fine di perseguire da un lato una maggiore "efficienza allocativa", volta ad introdurre una maggiore chiarezza sugli obiettivi perseguiti dall'azione pubblica e dall'altro, una "efficienza operativa" del settore pubblico, intesa come miglioramento nella organizzazione produttiva, nell'ottica di una maggiore efficacia dell'azione amministrativa⁴⁴.

⁴⁴ Ministero dell'economia e delle finanze, *Nota introduttiva alla lettura del bilancio dello Stato per Missioni e Programmi e glossario dei termini maggiormente ricorrenti nei documenti di finanza pubblica*, Roma, 2007.

Nello specifico, con la Circolare n. 21 del 2007, recante “Previsione di bilancio per l’anno 2008 e per il triennio 2008-2010 - Budget per l’anno 2008”, il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato introdusse una nuova classificazione delle poste contabili, innovativa rispetto alla struttura precedente, imperniata sui centri di responsabilità amministrativa.

Con la nuova struttura del bilancio si passava da un bilancio basato sulla struttura organizzativa delle Amministrazioni ad un bilancio che si poneva come obiettivo principale le funzioni da svolgere.

Dunque, al fine di consentire una lettura più chiara e trasparente degli oneri che le Amministrazioni centrali dello Stato sostenevano in relazione alle finalità perseguite, la previsione e la rilevazione dei costi veniva effettuata a decorrere dall’anno 2008, su una nuova classificazione basata su due livelli di aggregazione e costituita da 34 Missioni e 168 Programmi⁴⁵.

Le *Missioni* identificavano gli obiettivi fondamentali e rappresentavano le politiche pubbliche di settore realizzando la rappresentazione politico-istituzionale del bilancio.

Ogni Missione conteneva l’insieme delle risorse disponibili per quella specifica funzione e si realizzava in concreto attraverso più Programmi, quali aggregati omogenei di attività svolte dalle articolazioni interne di ogni singolo Dicastero per raggiungere obiettivi ben definiti.

Le Missioni potevano essere attribuite ad uno o più Ministeri a seconda della prevista ripartizione di funzioni.

La nuova struttura prevedeva due Missioni trasversali, presenti in tutti i Ministeri, quali:

- *fondi da ripartire*: tale Missione raccoglieva fondi di riserva e speciali, che non avevano, in sede di predisposizione della legge di bilancio di previsione, una collocazione specifica, ma la cui attribuzione era demandata ad atti e provvedimenti successivi adottati in corso di gestione;
- *servizi istituzionali e generali*, tale Missione raggruppava le spese di funzionamento dell’apparato amministrativo, le quali erano trasversali a più finalità e non attribuibili puntualmente alle singole Missioni.

⁴⁵ Ministero dell’economia e delle finanze, *Principi e regole contabili del sistema di contabilità economica delle amministrazioni pubbliche*, 2008.

Tabella 1.4 - Le 34 Missioni del bilancio - risorse per il 2008

MISSIONI	milioni di		MISSIONI	milioni di	
	euro	% sul totale		euro	% sul totale
Relazioni finanziarie con le autonomie territoriali	105.123	22,6	Soccorso civile	3.688	0,8
Debito pubblico*	83.541	18,0	Organi costituzionali, a rilevanza costituzionale e Presidenza del Consiglio dei Ministri	3.233	0,7
Politiche previdenziali	68.403	14,7	Servizi istituzionali e generali delle amministrazioni	2.911	0,6
Istruzione scolastica	41.645	9,0	Politiche per il lavoro	2.701	0,6
L'Italia in Europa e nel mondo	25.048	5,4	Immigrazione, accoglienza e garanzia dei diritti	1.427	0,3
Diritti sociali, solidarietà sociale e famiglia	24.497	5,3	Tutela e valorizzazione dei beni attività culturali e	1.380	0,3
Difesa e sicurezza del territorio	19.086	4,1	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	1.225	0,3
Fondi da ripartire	16.846	3,6	Casa e assetto urbanistico	1.060	0,2
Ordine pubblico e sicurezza	9.412	2,0	Giovani e sport	902	0,2
Politiche economico-finanziarie e di bilancio**	8.875	1,9	Comunicazioni	896	0,2
Istruzione universitaria	8.168	1,8	Tutela della salute***	711	0,2
Diritto alla mobilità	7.960	1,7	Amministrazione gen.le e supporto alla rappresentanza gen.le di Governo e dello Stato sul territorio	353	0,1
Giustizia	7.275	1,6	Commercio internazionale ed internazionalizzazione del sistema produttivo	234	0,1
Competitività e sviluppo delle imprese	5.574	1,2	Turismo	113	0,0
Sviluppo e riequilibrio territoriale	4.545	1,0	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	101	0,0
Ricerca ed innovazione	3.964	0,9	Energia e diversificazione delle fonti energetiche	59	0,0
Infrastrutture pubbliche e logistica	3.778	0,8	Regolazione dei mercati	16	0,0

* al netto dei rimborsi del debito statale
** al netto delle regolazioni contabili, restituzioni e rimborsi d'imposta
*** non include le risorse delle regioni

Fonte: Legge Finanziaria anno 2008.

I *Programmi* rappresentavano, invece, allegati omogenei di attività svolte all'interno di ogni singolo Ministero allo scopo di perseguire obiettivi definiti nell'ambito delle finalità istituzionali riconosciute al Dicastero stesso.

Ogni Programma si componeva di *Macro-aggregati* individuati dal legislatore, i quali rappresentavano le diverse tipologie di spesa e costituivano le nuove Unità previsionali di base (UPB) sulle quali si esprimeva la decisione parlamentare. All'interno di ogni Macro-aggregato venivano individuati i centri di responsabilità amministrativa, ossia le strutture organizzative dei Ministeri che gestivano il Programma e le relative risorse.

Il Programma trovava il suo fondamento nell'art. 2.2 della legge n. 468/78, come modificato dalla legge n. 94/97, il quale rappresentava il fulcro della nuova classificazione del bilancio, in quanto specificava le finalità perseguite da ogni pubblica amministrazione e permetteva alle autorità politiche di indirizzare meglio l'impiego delle risorse.

La classificazione per Programmi aveva l'obiettivo di realizzare una struttura dei documenti la quale, anzitutto, individuava le finalità dell'azione pubblica e le risorse destinate a ciascuna di esse, al fine di ottenere una decisione annuale che meglio realizzava le priorità politiche di intervento⁴⁶.

⁴⁶ Per chiarimenti si veda Servizio del Bilancio del Senato, *La classificazione del bilancio per missioni e programmi*, elementi di documentazione n. 11, maggio 2007.

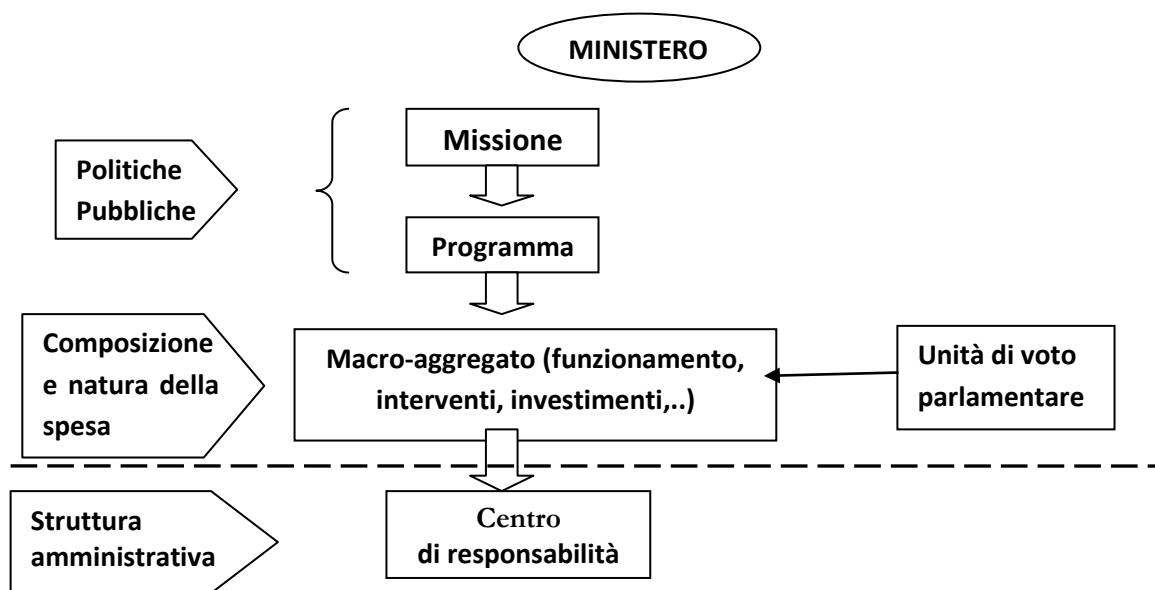
Nel dettaglio, la classificazione della spesa per Programmi aveva l'obiettivo di realizzare l'efficienza allocativa, ossia l'obiettivo di fare in modo che le decisioni di bilancio potessero permettere un migliore allineamento delle attività rispetto alle priorità dell'azione pubblica.

In particolare, tale classificazione mirava ad introdurre una maggiore chiarezza sugli obiettivi perseguiti attraverso l'azione pubblica, sulle attività dirette a realizzare gli stessi e sulle entità delle risorse stanziare e spese.

Nel bilancio predisposto per la decisione parlamentare, ogni Ministro aveva in evidenza le Missioni sulle quali era coinvolto, i programmi di competenza specifica, i macro-aggregati di spesa ed i centri di responsabilità interessati.

Il necessario collegamento con il bilancio amministrativo per la gestione e la rendicontazione era, poi, assicurato mediante la ripartizione dei capitoli di spesa per Missioni e Programmi: il bilancio gestionale rimaneva, infatti, strutturato per Centri di responsabilità, Missioni, Programmi, Macro-aggregati e Capitoli⁴⁷.

Figura 1.9 - Struttura bilancio decisionale



Fonte: elaborazione propria.

La nuova classificazione del bilancio comportava una visione differente della spesa delle Amministrazioni: l'attenzione si spostava dal centro di responsabilità amministrativa, il quale

⁴⁷ Nardini M., *Politica di bilancio e programmazione della spesa. Dalla legge n. 62/1964 alla legge n. 196/2009 di riforma della contabilità dello Stato*, in *Amministrazione in Cammino*, 2011.

costituiva nella precedente struttura l'unità previsionale di base di primo livello, ai Programmi.

Tale innovazione aveva l'obiettivo di:

- rendere più trasparente il bilancio, in modo tale che risultasse subito chiaro quanto si spendeva e per fare cosa⁴⁸;
- aumentare l'attenzione sullo stock delle risorse già allocate con leggi esistenti;
- rendere possibile una gestione del bilancio più flessibile orientata ai risultati;
- offrire a tutte le Amministrazioni l'opportunità di ripensare la propria organizzazione, rivedendo gradualmente strutture, responsabilità e sistema di incentivi.

Tale riclassificazione del bilancio venne attuata, in un primo momento, in via sperimentale per essere, poi, recepita definitivamente nella legge di riforma di contabilità e finanza pubblica n. 196 del 2009.

1.1.2.8 La legge n.196 del 2009

A seguito delle innovazioni che negli anni si susseguirono e che intaccarono il nostro ordinamento ed il nostro assetto istituzionale, la legge n. 468 del 1978, fu ritenuta sempre più inadeguata e non più rispondente alle esigenze in atto fino al punto di essere integralmente sostituita dalla legge n. 196 del 2009 la quale riformò il sistema di contabilità e di finanza pubblica del nostro paese.

La legge n. 196 del 2009 nasceva dall'esigenza di adeguare il contesto normativo del governo della finanza pubblica alle esigenze determinate dai mutamenti istituzionali e dall'andamento dei conti pubblici nazionali, andando ad abrogare tutte le precedenti disposizioni e rimettendo a nuovo l'intera disciplina intervenendo su tutti gli aspetti che caratterizzano la contabilità e la finanza pubblica.

La legge n. 196 del 2009 "Legge di contabilità e finanza pubblica" intendeva realizzare il governo unitario della finanza pubblica nonché l'armonizzazione contabile puntando sulle seguenti finalità:

- realizzazione di un coordinamento della finanza pubblica nella duplice prospettiva del decentramento costituzionale e dell'integrazione nella governance europea;
- riforma della legge finanziaria e dell'intero ciclo della programmazione;
- completamento della riforma del bilancio dello Stato per Missioni e Programmi.

Venne, dunque, riaffermato il principio della condivisione degli obiettivi di finanza pubblica a tutti i livelli di governo e tra tutti i soggetti che compongono l'amministrazione pubblica.

⁴⁸ Ciò dovrebbe facilitare e rendere razionale il processo decisionale del Governo e del Parlamento.

Ciò richiese che i dati delle differenti amministrazioni fossero rilevati e rappresentati con le stesse metodologie ed i medesimi criteri contabili, aspetto che la riforma ha implementato stabilendo come tutti i soggetti facenti parte dell'aggregato della pubblica amministrazione dovessero condividere un programma di armonizzazione dei sistemi e degli schemi contabili e di bilancio e della relativa tempistica di presentazione e approvazione.

Con la legge n.196 del 2009 risultano modificati il ciclo e gli strumenti della programmazione, attraverso l'implementazione del metodo della programmazione finanziaria triennale nella costruzione del bilancio dello Stato.

La legge disponeva, infatti, come la programmazione di bilancio fosse operata con un maggior grado di dettaglio rispetto al precedente schema esistente, attraverso l'indicazione nei documenti programmatici delle voci tendenziali e programmatiche del conto economico, del conto di cassa e del fabbisogno per tutte le pubbliche amministrazioni.

Veniva prevista una nuova struttura per il bilancio, sulla base dello schema adottato in via sperimentale a partire dal bilancio 2008 ed introdotto con la circolare RGS n.21 del 2007, la quale risultava ora impostata per grandi aggregati funzionali (le missioni fondamentali dello stato) e su un numero limitato di programmi caratterizzati da obiettivi definiti e valutabili, costituenti l'oggetto dell'approvazione parlamentare e corrispondenti ciascuno ad un centro di responsabilità.

Ciò consentiva una maggiore flessibilità nella pianificazione e nell'allocazione delle risorse per programmi di spesa con la possibilità di effettuare rimodulazioni compensative delle risorse all'interno della stessa missione con l'intento di migliorare la qualità e l'efficienza della spesa pubblica al fine di ottenere una maggiore trasparenza dei conti pubblici ed una piena consapevolezza di come venivano allocate le risorse statali.

Ma vediamo nel dettaglio le novità introdotte dalla legge di riforma.

La legge 196 del 2009 ha, anzitutto, modificato la tempistica e gli strumenti della programmazione economico-finanziaria dello Stato definendo all'art. 7 i seguenti strumenti della programmazione:

- la *“Relazione sull'economia e la finanza pubblica”*, da presentare alle Camere entro il 15 aprile;
- lo *“Schema di Decisione di finanza pubblica”*, da presentare alle Camere entro il 15 settembre, per le conseguenti deliberazioni parlamentari;
- il *“Disegno di legge di stabilità”*, da presentare alle Camere entro il 15 ottobre, corredato da una *“nota tecnico-illustrativa”* da inviare alle Camere;
- il *“Disegno di legge di bilancio dello Stato”*, da presentare alle Camere entro il 15 ottobre;

- il “*Disegno di legge di assestamento*”, da presentare alle Camere entro il 30 giugno;
- i “*Disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica*”, da presentare alle Camere entro il mese di febbraio;
- l’”*Aggiornamento del Programma di stabilità*”, da presentare al Consiglio dell’Unione europea secondo il calendario concordato in sede europea;
- gli “*Specifici strumenti di programmazione delle altre amministrazioni pubbliche diverse dallo Stato*”.

L’idea sottesa alla modifica della scansione temporale per la presentazione degli strumenti di bilancio era quella di concentrare maggiormente la sessione di bilancio, ma allo stesso tempo di poter discutere fin dalla presentazione su documenti maggiormente consolidati⁴⁹.

Riguardo la *Relazione sull’economia e la finanza pubblica* (REF), questa viene disciplinata dall’art. 12 in base al quale la stessa deve contenere:

- l’analisi dell’andamento dell’economia, del conto economico e del conto di cassa della amministrazioni pubbliche nell’anno precedente e degli eventuali scostamenti rispetto agli obiettivi indicati nella Decisione di finanza pubblica (DFP);
- l’aggiornamento delle previsioni macroeconomiche, del conto economico delle amministrazioni pubbliche e dei relativi sotto-settori;
- le indicazioni sul saldo di cassa del settore statale e sulle correlate modalità di copertura.

La Relazione deve, inoltre, fornire le informazioni di dettaglio sui consuntivi e sulle previsioni dei conti dei principali settori di spesa, con particolare riferimento a quelli relativi al pubblico impiego, alla protezione sociale e alla sanità, nonché sul debito delle amministrazioni pubbliche e sul relativo costo medio.

La *Decisione di finanza pubblica* (ex Documento di programmazione economico-finanziaria) viene, invece, disciplinata dall’art. 10 ed assume il ruolo di centralità nella programmazione delle risorse finanziarie.

In particolare, la Decisione di finanza pubblica contiene gli obiettivi di politica economica e il quadro delle previsioni economiche e di finanza pubblica almeno per il triennio successivo e definisce gli obiettivi articolati per i sotto-settori del conto delle amministrazioni pubbliche relativi alle amministrazioni centrali, alle amministrazioni locali e agli enti di previdenza ed assistenza sociale.

La Decisione di finanza pubblica aggiorna, poi, le previsioni per l’anno in corso e riporta:

- l’indicazione dell’evoluzione economico-finanziaria internazionale, per l’anno in corso e per il periodo di riferimento; le previsioni macroeconomiche tendenziali e

⁴⁹ Cfr. M. Caputo, *La sessione di bilancio 2009. Spunti e prospettive alla luce della riforma della legge di contabilità*, in *Rassegna parlamentare* 52, n.1, 2010.

programmatiche per l'Italia; l'esplicitazione dei parametri economici essenziali utilizzati per le previsioni di finanza pubblica in coerenza con gli andamenti macroeconomici tendenziali e programmatici⁵⁰;

- le previsioni tendenziali a legislazione vigente;
- le previsioni tendenziali del saldo netto da finanziare del bilancio dello Stato e del saldo di cassa del settore statale;
- un'indicazione di massima delle risorse finanziarie necessarie a confermare normativamente gli impegni e gli interventi di politica economica e di bilancio adottati negli anni precedenti per i principali settori di spesa;
- gli obiettivi programmatici;
- il contenuto del Patto di convergenza, del Patto di stabilità interno e delle sanzioni per gli enti territoriali nel caso di mancato rispetto di quanto previsto dal Patto di stabilità interno⁵¹;
- l'indicazione di eventuali disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica⁵².

Si precisa come il Governo non presenti alle camere la Decisione di finanza pubblica, bensì uno “schema di Decisione”, in quanto la Decisione di finanza pubblica vera e propria è quella che risulta dall'approvazione parlamentare, con le eventuali modifiche ed integrazioni contenute nella risoluzione con la quale il documento è approvato.

La “*legge di stabilità*” (ex Legge finanziaria), disciplinata dall'art. 11 della legge 196 del 2009, dispone annualmente il quadro di riferimento finanziario per il periodo compreso nel bilancio pluriennale e provvede alla regolazione annuale delle grandezze previste dalla legislazione vigente al fine di adeguarne gli effetti finanziari agli obiettivi.

La legge di stabilità contiene esclusivamente norme tese a realizzare effetti finanziari con decorrenza nel triennio considerato dal bilancio pluriennale e non può contenere norme di delega o di carattere ordinamentale ovvero organizzatorio.

Al disegno di legge di stabilità è allegato, a fini conoscitivi, un prospetto riepilogativo degli effetti triennali sui saldi di finanza pubblica derivanti dalla manovra di finanza pubblica.

⁵⁰ La Decisione si muove dunque dall'analisi di uno scenario che tiene conto non soltanto della situazione italiana, ma anche del contesto internazionale, necessario per comprendere gli andamenti effettivi dell'economia del Paese.

⁵¹ A tal proposito ricordiamo che il Patto di convergenza, previsto dalla legge n. 42/2009, stabilisce nell'ambito della legge di stabilità, le norme di coordinamento della finanza pubblica, nonché il percorso di convergenza degli obiettivi di servizio ai livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali. Invece con il Patto di stabilità, introdotto dalla legge finanziaria per il 2009, il governo fissa gli obiettivi programmatici cui sono tenuti gli enti territoriali in vista del perseguimento dei saldi di finanza pubblica definiti a livello europeo. Si veda A. Villa, *La triennialità della manovra, l'articolazione del bilancio, la contabilità economica*, in *Giornale di diritto amministrativo* n. 7, 2010.

⁵² Compongono la manovra di finanza pubblica, in base all'art. 11, la legge di stabilità e la legge di bilancio.

La legge n. 196/2009 ribadisce poi, all'art. 20, come la gestione finanziaria dello Stato si svolga in base al bilancio annuale di previsione redatto sia in termini di competenza che di cassa.

Riguardo l'unità temporale della gestione, ossia l'anno finanziario, la legge n. 196/2009 precisa come questo cominci il 1° gennaio e termini il 31 dicembre dello stesso anno.

Il *disegno di legge del bilancio annuale di previsione*, formato sulla base della legislazione vigente, tenendo conto dei parametri indicati nella Decisione di finanza pubblica, espone per l'entrata e per la spesa le unità di voto parlamentare determinate con riferimento rispettivamente alla tipologia di entrata ed alle aree omogenee di attività.

In relazione ad ogni singola unità di voto vengono indicati:

- l'ammontare presunto dei residui attivi o passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello cui il bilancio si riferisce;
- l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare e delle spese che si prevede di impegnare nell'anno in cui il bilancio si riferisce;
- le previsioni delle entrate e delle spese relative al secondo e terzo anno del bilancio triennale;
- l'ammontare delle entrate che si prevede di incassare e delle spese che si prevede di pagare nell'anno cui il bilancio si riferisce, senza distinzione fra operazioni in conto competenza ed in conto residui.

Il bilancio di previsione, oggetto di un unico disegno di legge, è costituito:

- dallo stato di previsione dell'entrata;
- dagli stati di previsione della spesa distinti per Ministeri, con allegate le appendici dei bilanci delle amministrazioni autonome;
- dal quadro generale riassuntivo con riferimento al triennio.

Ciascun stato di previsione presenta, nello specifico, i seguenti elementi informativi:

- la nota integrativa al bilancio di previsione;
- una scheda illustrativa di ogni programma e delle leggi che lo finanziano, con l'indicazione dei corrispondenti stanziamenti del bilancio triennale;
- per ogni programma l'elenco dei capitoli, articoli e relativi stanziamenti;
- per ogni programma un riepilogo delle dotazioni secondo l'analisi economica e funzionale;
- il budget dei costi della relativa amministrazione.

Per quanto attiene alla spesa, le unità di voto sono costituite dai Programmi quali aggregati diretti al perseguimento degli obiettivi definiti nell'ambito delle Missioni.

Le Missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti con la spesa. La realizzazione di ciascun programma è affidata ad un unico centro di responsabilità amministrativa.

I Programmi sono univocamente raccordati alla nomenclatura COFOG⁵³ di secondo livello.

La COFOG - Classification of the Functions of Government è una classificazione delle funzioni di governo previste dal SEC95⁵⁴ (Sistema europeo dei conti) e comune a tutti i paesi dell'Unione Europea.

Nei casi in cui ciò non accada perché il programma corrisponde in parte a due o più funzioni COFOG di secondo livello, deve essere indicata la relativa percentuale di attribuzione da calcolare sulla base dell'ammontare presunto dei capitoli di diversa finalizzazione ricompresi nel programma.

⁵³ La classificazione si basa sulle "funzioni obiettivo" ed è articolata su 3 livelli gerarchici: 1) divisioni ovvero i fini primari perseguiti dall'Amministrazione; 2) gruppi ovvero le specifiche aree di intervento delle politiche pubbliche; 3) classi, livello che identifica i comparti di attività in cui si articolano le aree di intervento del livello precedente. Dall'integrazione fra la COFOG e le risultanze della ricognizione delle attività della Pubblica Amministrazione italiana, disposta con la circolare 22 agosto 1997, n.65 dell'allora Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione economica, è nata la classificazione funzionale per funzioni obiettivo. Tale classificazione si articola in sei livelli, ai primi tre dei quali corrispondono gli elementi della COFOG, mentre gli elementi di quarto livello sono denominati Missioni Istituzionali, quelli di quinto e di sesto Servizi. Tale classificazione intende rappresentare gli obiettivi e le attività della Pubblica Amministrazione italiana al fine di consentire monitoraggi e rilevazioni omogenee sia in ambito europeo, sia in ambito nazionale fra le singole Amministrazioni, ed è stata applicata - con riferimento alle Missioni Istituzionali - al Bilancio finanziario dello Stato a partire dal 1999, mentre Budget economico a partire dalla formulazione dell'anno 2003.

⁵⁴ Nel 1970 l'Istituto Statistico delle Comunità Europee (Eurostat) ha adottato un sistema armonizzato dei conti, il SEC, che definisce la metodologia armonizzata per la produzione di dati di contabilità nazionale all'interno dell'Unione europea. Nel 1995 tale sistema è stato modificato, coerentemente con il nuovo sistema dei conti nazionali SNA 93, redatto dall'ONU e da altre istituzioni internazionali, tra cui lo stesso Eurostat. Il SEC 95, approvato come regolamento comunitario (Regolamento del Consiglio, CE, 2223, 25 giugno 1996), permette una descrizione quantitativa completa e comparabile dell'economia dei paesi membri dell'attuale Unione europea (UE), attraverso un sistema integrato di conti di flussi e di conti patrimoniali definiti per l'intera economia e per raggruppamenti di operatori economici (settori istituzionali).

A partire da settembre 2014, viene adottato dagli Stati membri dell'Unione europea il nuovo sistema europeo dei conti nazionali e regionali - Sec 2010 - in sostituzione del Sec 95.

Il nuovo sistema, definito nel Regolamento Ue n. 549/2013 pubblicato il 26 giugno 2013, è il risultato di una stretta collaborazione fra l'Ufficio statistico della Commissione (Eurostat) e i contabili nazionali degli Stati membri.

Il Sec 2010 definisce i principi e i metodi di Contabilità nazionale a livello europeo. Fissa in maniera sistematica e dettagliata il modo in cui si misurano le grandezze che descrivono il funzionamento di una economia, in accordo con le linee guida internazionali stabilite nel Sistema dei conti nazionali delle Nazioni Unite (2008 SNA).

Rispetto alla precedente versione del 1999, il nuovo sistema riflette gli sviluppi e i progressi metodologici conseguiti nella misurazione delle economie moderne che si sono consolidati a livello internazionale e, allo stesso tempo, viene incontro alle esigenze degli utilizzatori, migliorando in alcuni casi la tempestività nella diffusione dei risultati.

Le innovazioni dei metodi di misurazione e delle fonti che saranno introdotte nei nuovi conti nazionali, sono state suddivise in tre macro categorie: Cambiamenti metodologici connessi al Sec 2010, Altre modifiche sulle pratiche di compilazione dei conti, Nuovi metodi di misurazione e fonti statistiche in Italia.

Nell'ambito di ogni Programma le spese vengono ripartite in:

- *spese non rimodulabili*: ovvero quelle spese per le quali l'amministrazione non ha la possibilità di esercitare un effettivo controllo, in via amministrativa, sulle variabili che concorrono alla loro formazione, allocazione e quantificazione. Tali spese corrispondono alle spese definite "oneri inderogabili"⁵⁵, in quanto vincolate a particolari meccanismi o parametri che regolano la loro evoluzione, determinati sia da leggi sia da altri atti normativi;
- *spese rimodulabili*: tali spese si dividono in:
 - "fattori legislativi", ossia quelle spese autorizzate da espressa disposizione legislativa la quale ne determina l'importo (considerato quale limite massimo di spesa) ed il periodo di iscrizione in bilancio;
 - "spese di adeguamento al fabbisogno", ossia quelle spese non predeterminate legislativamente le quali vengono quantificate tenendo conto delle esigenze delle amministrazioni.

Per quanto riguarda la classificazione delle spese dello Stato, esse vengono ripartite in:

- *Missioni*, che rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti con la spesa;
- *Programmi*, ai fini dell'approvazione parlamentare. I Programmi, quali aggregati diretti al perseguimento degli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni, sono suddivisi in *macro-aggregati* per spese di funzionamento, di 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;
- *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 articoli⁵⁶.

In allegato allo stato di previsione della spesa del Ministro dell'economia e delle finanze è presentato un *quadro contabile* dal quale risultano le categorie in cui viene classificata la spesa del bilancio secondo l'analisi economica e le classi fino al terzo livello della classificazione COFOG in cui viene ripartita la spesa secondo l'analisi funzionale.

⁵⁵ Rientrano tra gli oneri inderogabili le spese obbligatorie, ossia quelle relative al pagamento di stipendi, assegni, pensioni e altre spese fisse, le spese per interessi passivi, quelle derivanti da obblighi comunitari e internazionali, le spese per ammortamento di mutui, nonché quelle così identificate per espressa disposizione normativa. Si veda l'art. 21.6 legge n. 196/2009.

⁵⁶ Infatti in base all'art. 21.17, alla data di entrata in vigore della legge di bilancio le unità di voto parlamentare sono ripartite in capitoli ai fini della gestione e della rendicontazione.

I Programmi devono indicare, a seconda dei casi, i risultati da conseguire in termini di impatto dell'azione pubblica sulla collettività, le risorse impiegate dall'amministrazione per il perseguimento delle sue finalità ed i beni o i servizi finali della gestione erogatrice pubblica.

A fronte della tendenziale staticità dei compiti istituzionali dello Stato espressi dalle Missioni, i Programmi dovrebbero rappresentare l'entità contabile in grado di conferire elementi di dinamicità al bilancio, consentendo alle singole amministrazioni la possibilità di riconsiderare negli anni le attività svolte dai diversi centri di responsabilità, al fine di individuare possibili sinergie tra le strutture organizzative e di evitare inutili sovrapposizioni o duplicazioni di attività⁵⁷.

In base alla loro *destinazione economica* le spese si ripartiscono nei seguenti *Titoli*⁵⁸:

- Titolo I: *spese correnti*, tali spese comprendono le erogazioni necessarie per il funzionamento o il mantenimento delle amministrazioni (ossia per la produzione dei servizi collettivi) e per la redistribuzione categoriale, settoriale e territoriale del reddito e della ricchezza. Vi rientrano anche le spese per il pagamento degli stipendi e gli oneri riflessi al personale, gli interventi sui titoli del debito pubblico, i trasferimenti sociali alle famiglie e gli ammortamenti di beni patrimoniale;
- Titolo II: *spese in conto capitale*, rientrano in questo titolo sia le spese direttamente finanziate dallo Stato per infrastrutture economiche e sociali, sia i contributi statali erogati ad altri enti pubblici ed alle imprese per la realizzazione di programmi di investimento. La Ragioneria Generale dello Stato considera spese in conto capitale tutte quelle che direttamente o indirettamente attengono all'acquisizione di beni durevoli (es. impianti, macchinari, attrezzature, ecc.), le spese per la ricerca scientifica, quelle finalizzate al sostegno delle attività produttive, quelle relative alla costruzione e/o partecipazione a fondi di dotazione e di rotazione, gli investimenti durevoli in valori immobiliari;
- Titolo III: *spese per il rimborso di prestiti*, rientrano in questo titolo le somme da destinare al rimborso, in base al loro valore nominale, dei titoli a medio-lungo termine emessi negli anni precedenti ed in scadenza nell'esercizio.

La somma dei primi due titoli della spesa da luogo all'aggregato delle spese finali, che misura le somme da destinare alle funzioni istituzionali dello Stato.

Per quanto riguarda la *classificazione delle entrate dello Stato*, esse vengono ripartite in:

- *Titoli*, distinti in base alla fonte di provenienza:
 - Titolo I: entrate tributarie;

⁵⁷ Cfr. A. Passaro, *La riforma del bilancio dello Stato e il nuovo sistema di contabilità pubblica*, in Rivista italiana di Ragioneria e di economia aziendale, 2011.

⁵⁸ Cfr. A. Monorchio, L.G. Mottura, *Compendio di contabilità di Stato*, Cacucci editore, 2011.

- Titolo II: entrate extra-tributarie;
 - Titolo III: entrate provenienti dall'alienazione o dall'ammortamento di beni patrimoniali, dalla riscossione e dai crediti;
 - Titolo IV: entrate per accensione di prestiti.
- *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;
 - *Tipologie*, ai fini dell'approvazione parlamentare e dell'accertamento dei cespiti;
 - *Categorie*, secondo la natura dei cespiti;
 - *Capitoli*, eventualmente suddivisi in articoli secondo il rispettivo oggetto, ai fini della rendicontazione.

Per quanto riguarda il *bilancio pluriennale*, nonostante questo non venga annoverato dalla legge n. 196 del 2009 tra gli strumenti di programmazione, viene disciplinato dall'art. 22 il quale stabilisce come il bilancio pluriennale di previsione debba essere elaborato dal Ministro dell'Economia e delle finanze, in coerenza con gli obiettivi indicati nella Decisione di finanza pubblica, e debba interessare un periodo di tre anni.

Il bilancio pluriennale viene redatto in base alla legislazione vigente per Missioni e Programmi, in termini di competenza e di cassa esponendo in modo separato:

- l'andamento delle entrate e delle spese in base alla legislazione vigente (bilancio pluriennale a legislazione vigente);
- le previsioni sull'andamento delle entrate e delle spese tenendo conto degli effetti degli interventi programmati nella Decisione di finanza pubblica (bilancio pluriennale programmatico).

L'articolo 22, precisa, inoltre, come il bilancio pluriennale debba essere integrato con gli effetti della legge di stabilità, non debba comportare autorizzazione alcuna a riscuotere le entrate e ad eseguire le spese in esso contemplate bensì debba essere aggiornato annualmente.

Riguardo, invece, il *Rendiconto generale dello Stato* la legge stabilisce come entro il mese di giugno il Ministro dell'Economia e delle finanze debba presentare alle Camere il Rendiconto generale scaduto il 31 dicembre dell'anno precedente, articolato per Missioni e Programmi.

Al Rendiconto generale è previsto, inoltre, debba essere allegata per ciascuna amministrazione una nota integrativa, articolata sempre per Missioni e Programmi in coerenza con le indicazioni contenute nella nota integrativa al bilancio di previsione.

Il Rendiconto generale riassume ed illustra i risultati della gestione dell'anno finanziario ed è costituito da:

- il *conto del bilancio*, il quale riflette la struttura previsionale per Missioni e Programmi e comprende: le entrate di competenza dell'anno, accertate, riscosse o

rimaste da riscuotere; le spese di competenza dell'anno, impiegate, pagate o rimaste da pagare; la gestione dei residui attivi e passivi degli esercizi anteriori; le somme versate in tesoreria e quelle pagate per ciascun capitolo del bilancio distintamente in conto competenza e in conto residui nonché il conto totale dei residui attivi e passivi che si tramandano all'esercizio successivo;

- il *conto generale del patrimonio*, il quale comprende le attività e le passività finanziarie e patrimoniali con le variazioni derivanti dalla gestione del bilancio e quelle verificatesi per qualsiasi altra causa e la dimostrazione dei vari punti di concordanza tra la contabilità del bilancio e quella patrimoniale.

Le disposizioni dell'art. 35.2 della legge 196 del 2009, prevedono, poi, come al Rendiconto generale dello Stato sia allegata per ciascuna Amministrazione una "*Nota Integrativa*" articolata anch'essa per Missioni e Programmi la quale illustri i risultati conseguiti con la gestione (in riferimento agli obiettivi fissati con le previsioni di bilancio), le risorse finanziarie impiegate e gli indicatori che ne misurino il grado di raggiungimento.

Tale nota integrativa è composta da due sezioni: una sezione contenente il rapporto sui risultati nonché l'analisi e la valutazione del grado di realizzazione degli obiettivi ed una sezione contenente i risultati finanziari, i principali fatti della gestione e la motivazione degli eventuali scostamenti tra le previsioni iniziali di spesa e quelle finali indicate nel rendiconto generale dello Stato.

L'art. 35.3 prevede, poi, come anche allo "*stato di previsione dell'entrata*" sia allegata una *nota integrativa* la quale espone le risultanze gestionali. Tali risultanze, relativamente alle voci più significative del bilancio dell'entrata, vengono espone sia per competenza che per cassa e vengono confrontate con le corrispondenti previsioni definitive.

La compilazione delle Note integrative al consuntivo rappresenta la naturale conclusione del ciclo di programmazione e costituisce lo strumento per rafforzare la trasparenza e la capacità delle amministrazioni di rendere conto della propria gestione.

La riforma della contabilità e finanza pubblica all'art. 36 rafforza, poi, il ruolo della contabilità economica prevedendo l'istituzionalizzazione di un ulteriore documento chiamato "*Rendiconto economico*" quale allegato al Rendiconto generale dello Stato e consentendo all'organo legislativo la conoscenza e l'approfondimento tempestivo delle informazioni economiche a completamento del quadro informativo generale relativo al bilancio.

In particolare, con le previsioni di cui all'art.36.5 è stato ampliato il contenuto informativo del Rendiconto generale dello Stato con il rendiconto economico dei costi di ogni amministrazione, il quale finora aveva costituito documento conoscitivo a sé stante.

Per la rilevazione dei costi e per la conseguente analisi ed elaborazione del documento le amministrazioni si avvalgono del sistema di contabilità economica il quale consente, come abbiamo visto, l'imputazione dei costi secondo le tre ottiche: destinazione, responsabilità e natura di costo.

Con riferimento alla destinazione, i centri di costo delle amministrazioni centrali rilevano le informazioni economiche secondo la classificazione per Missioni e Programmi consentendo il monitoraggio delle relative attività.

In proposito, si evidenzia che, in attuazione dell'articolo 6, comma 6 del D.L. n. 95/2012, convertito con legge n.135/2012, tutte le amministrazioni centrali dello Stato, a partire dall'anno 2013, sono tenute ad adottare il c.d. "SICOGE"- Sistema integrato di contabilità finanziaria, economica e patrimoniale.

Infine, è da menzionare l'art. 39 della legge 196 del 2009 il quale disciplina l'analisi e la valutazione della spesa.

Attraverso tale articolo, la legge n. 196/2009 inserisce in modo permanente la c.d. "Spending review" nel processo di bilancio e formalizza la collaborazione tra Ministero dell'Economia e delle finanze e amministrazioni centrali dello Stato attraverso l'istituzione di appositi *Nuclei di analisi e valutazione della spesa*.

L'attività dei nuclei dovrà riguardare il monitoraggio delle misure decise in sede di programmazione del bilancio, la verifica dei risultati raggiunti rispetto agli obiettivi programmatici prefissati nella Decisione di finanza pubblica ed il monitoraggio dell'efficacia delle misure rivolte a conseguire tali obiettivi.

L'art. 39 prevede, poi anche, la verifica dell'articolazione dei Programmi che compongono le Missioni e della coerenza delle norme autorizzatorie della spesa rispetto al contenuto dei programmi stessi, la possibilità di proporre l'accorpamento e la razionalizzazione delle leggi di finanziamento per migliorare la trasparenza del collegamento con il relativo programma nonché la rimodulabilità delle risorse iscritte in bilancio.

L'attività dei nuclei dovrebbe essere la base per la predisposizione del c. d. *Rapporto triennale sulla spesa delle amministrazioni dello Stato*⁵⁹ il quale dovrebbe, poi, costituire il perno della Spending review e della programmazione triennale della spesa.

La Spending review rappresenta il tentativo di passare gradualmente ad un nuovo metodo di controllo della spesa, non diretto ad introdurre tagli finanziari operati solo in termini di norme e di gestione contabile del bilancio pubblico, ma volto ad analizzare le attività svolte dalle

⁵⁹ Il Rapporto triennale sulla spesa delle amministrazioni della spesa dello Stato è previsto dall'art. 41 della legge n. 196, in base al quale la Ragioneria generale dello Stato lo elabora e lo presenta al Parlamento entro il 20 luglio dell'ultimo anno di ciascun triennio. Il Rapporto illustra la composizione e l'evoluzione della spesa, i risultati conseguiti con le misure adottate ai fini del suo controllo e quelli relativi al miglioramento del livello di efficienza delle stesse amministrazioni.

amministrazioni pubbliche per misurare e valutare il loro operato, utilizzando strumenti e metodi idonei a mettere a confronto risorse, risultati attesi e risultati conseguiti⁶⁰.

In sintesi, le modifiche apportate alle norme sul bilancio dello Stato dalla legge n. 196 del 2009 sono state tese a:

- rafforzare il ruolo del documento contabile come strumento di allocazione e gestione delle risorse;
- favorire la trasparenza;
- migliorare la rappresentazione e la leggibilità dei dati che esso fornisce;
- consentire una migliore visione programmatica degli obiettivi da raggiungere, anche attraverso la revisione e l'integrazione dei contenuti dei documenti ad esso allegati.

In tal modo, prende corpo quella riforma del bilancio, da tempo ritenuta condizione fondamentale al fine di rendere trasparenti e responsabili le scelte di finanza pubblica, restituire al Parlamento il ruolo di indirizzo e di controllo che gli compete e di introdurre nelle pubbliche amministrazioni la cultura della valutazione, dei risultati e della responsabilità.

1.2 Il ciclo della programmazione economico-finanziaria e di bilancio

1.2.1 Nozioni introduttive

Il termine bilancio deriva da “bilanciare”, ossia porre a confronto due serie di elementi e raggiungere l'equilibrio. Il bilancio ha un significato tecnico, in quanto strumento contabile di rappresentazione delle previsioni o dei risultati economici, finanziari o amministrativi della gestione finanziaria o patrimoniale di una data azienda ma assume anche valore giuridico per il complesso dei rapporti giuridici che attorno ad esso si determinano e si estrinsecano⁶¹. Il bilancio è, dunque, quel documento contabile-amministrativo che attraverso la contrapposizione di valori di segno opposto riporta i risultati, previsti o conseguiti, della gestione di un'impresa o ente pubblico. Si consideri, inoltre, che il bilancio assume una diversa connotazione a seconda degli aspetti che rappresenta ed il ruolo che riveste. Il bilancio, poi, ha una portata differente a seconda che si tratti di un'azienda privata o un'azienda pubblica. Nelle aziende di produzione e nelle aziende private di erogazione normalmente si utilizza il termine bilancio per indicare il bilancio consuntivo o bilancio di esercizio, redatto cioè a fine esercizio dagli amministratori e costituito, in base all'art. 2423 c.c., dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa.

⁶⁰ Cfr. P. De Ioanna, *Legge di bilancio e legge finanziaria: verso una nuova forma per la decisione di bilancio?*, in Queste istituzioni, 2010.

⁶¹ Si veda S. Buscema, *Bilancio dello Stato. Rapporti con altri bilanci*. Vol. I, Giuffrè Editore, 1971.

Nelle aziende di erogazione pubbliche, invece, con il termine bilancio si intende il bilancio di previsione o preventivo annuale, adottato prima dell'inizio del ciclo di gestione; questo non significa che non esiste il bilancio consuntivo, ma semplicemente che, ai fini dei controlli, la funzione che nelle aziende private viene esercitata dai consuntivi, nelle aziende pubbliche viene esercitata dai preventivi⁶².

Detto ciò, bisogna sottolineare come sebbene in condizioni normali la gestione dell'azienda si svolga in modo continuo e senza interruzioni temporali, per effettuare valutazioni sull'andamento della stessa gestione è, invece, opportuno fare riferimento a cicli definiti, che in quasi tutti i Paesi coincidono con i dodici mesi.

È qui che sorge il concetto di “*anno finanziario*”, ossia il periodo di tempo per il quale si formulano le previsioni o si riscontrano i risultati conseguiti, corrispondente nel nostro Paese all'anno solare e quindi intercorrente tra il 1° gennaio e il 31 dicembre di ogni anno. Un concetto diverso è quello di “*esercizio finanziario*” che, invece, indica quel complesso di attività della gestione condotte in un anno finanziario. Con riferimento al caso che vogliamo qui analizzare, invece, per “*bilancio dello Stato*” si intende un documento contabile di previsione sancito dall'art.81 della nostra Costituzione e approvato annualmente indicante le entrate e le uscite dello Stato in un determinato periodo di tempo. Andando ancor più nello specifico, da un punto di vista contabile, il bilancio dello Stato è un bilancio con cadenza annuale, preventivo e finanziario, che registra tutte le entrate e le uscite che si prevede saranno acquisite ed erogate dalle amministrazioni centrali. Da un punto di vista giuridico, invece, il bilancio dello Stato rappresenta un atto con forma di legge, attraverso il quale il Parlamento autorizza il Governo allo svolgimento dell'attività amministrativa. Dunque il bilancio svolge sia una funzione di autorizzazione, ove il potere legislativo autorizza, preventivamente, il potere esecutivo a svolgere la gestione, sia una funzione di programmazione e indirizzo dell'azione amministrativa del Governo. Per comprendere meglio quanto sopra esposto, possiamo dunque specificare che i bilanci si differenziano fra loro secondo molteplici elementi.

Possiamo distinguere:

- 1) Il bilancio in relazione all'anno finanziario, ovvero in base al momento in cui vengono formulati. Nello specifico, si hanno:
 - il *bilancio di previsione*, formulato prima dell'inizio del periodo della gestione alla quale si riferisce, è uno strumento contabile nel quale trovano rappresentazione sintetica i fatti amministrativi e di gestione che si prevede di realizzare in un periodo di tempo determinato. Dunque nel bilancio preventivo vengono indicate le

⁶² Si veda S. Buscema, *Bilancio dello Stato. Rapporti con altri bilanci*. Vol. I, Giuffrè Editore, 1971.

supposizioni di quelle che saranno le entrate e le spese che si effettueranno nel periodo considerato. La finalità della previsione è quella di indirizzare l'attività di gestione, perciò stabilire gli obiettivi e i limiti dell'azione economica e finanziaria;

- il *bilancio consuntivo* (o rendiconto), formulato al termine del periodo della gestione alla quale si riferisce, è un documento contabile nel quale vengono retrospettivamente sintetizzati i risultati della gestione in un dato periodo di tempo. Dunque il rendiconto dimostra i risultati della gestione finanziaria alla chiusura dell'esercizio e quindi i risultati effettivamente conseguiti in modo da poter pervenire alla dimostrazione dei miglioramenti o peggioramenti rispetto alle previsioni;

2) Il bilancio con riferimento al periodo di tempo. Nello specifico, si hanno:

- il *bilancio annuale*, se contempla solo il ciclo annuale della gestione⁶³. È un documento con cui si programma la gestione finanziaria di un periodo corrispondente all'anno finanziario che intercorre dal 1° gennaio al 31 dicembre di ogni anno;
- il *bilancio pluriennale*, se contempla cicli di gestione di durata superiore all'annuale⁶⁴. È un strumento di programmazione a medio termine, che va dai tre ai cinque anni, degli interventi finanziari avente come scopo l'adeguamento della spesa pubblica agli obiettivi della politica economica dello Stato⁶⁵;

3) Il bilancio con riferimento al contenuto. In particolare, abbiamo:

- il *bilancio economico*, se oltre ai movimenti monetari contempla anche tutti gli altri fatti della gestione che concorrono a determinare il risultato economico della gestione a prescindere da entrate o uscite monetarie. Il bilancio economico perciò prende a riferimento costi e ricavi maturati nell'esercizio stesso a prescindere dal momento in cui si verifica;
- il *bilancio finanziario*, se contempla solo movimenti monetari, ossia entrate e uscite in denaro;

⁶³ Il bilancio preventivo annuale, prima della legge n.468 del 1978, era l'unico strumento di controllo preventivo nonché di indirizzo dell'attività finanziaria dello Stato.

⁶⁴ È stata la legge n.468 del 1978 ad aver introdotto nel nostro ordinamento il bilancio di previsione pluriennale.

⁶⁵ Nello specifico «il bilancio pluriennale è un bilancio previsionale nel quale si evidenzia, in termini di sola cassa, la spesa, in coerenza con le regole e gli obiettivi indicati nel Documento di programmazione economico-finanziaria e si riferisce ad un periodo non inferiore ai tre anni. Per il primo anno le previsioni coincidono con quelle del bilancio annuale di previsione, il che comporta il suo aggiornamento annuale e la sua adozione con la stessa legge di approvazione del bilancio annuale. (...) Tale bilancio non comporta autorizzazione a riscuotere entrate e ad eseguire spese». (cfr. *Glossario dei termini maggiormente ricorrenti nei documenti di finanza pubblica*. A cura del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato- Ispettorato Generale per le Politiche di Bilancio).

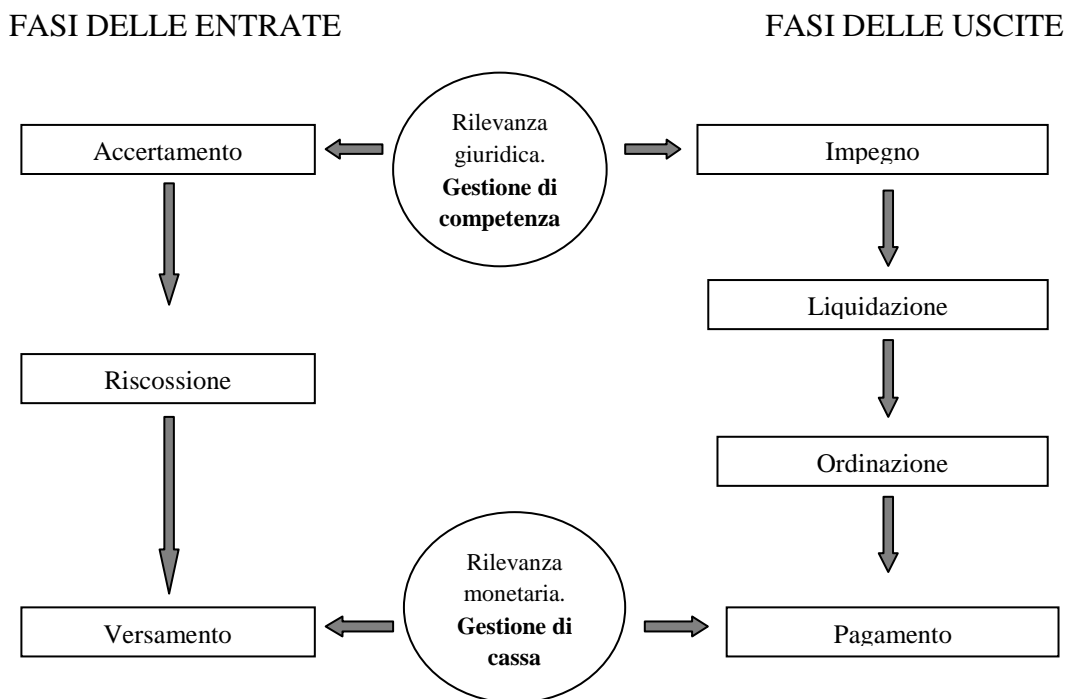
- 4) Il bilancio con riferimento al momento al quale sono riferite le entrate e le spese⁶⁶. In questo caso il bilancio finanziario si distingue, a sua volta, in:
- *bilancio di competenza* (o di diritto), se prevede le entrate per le quali si acquisirà il diritto a percepire, o le spese per le quali si assumerà l'obbligo di pagare per l'anno in cui il bilancio si riferisce, a prescindere dal fatto che tali entrate o spese concludano il loro processo nel corso dell'anno finanziario. In altri termini, il bilancio di competenza riguarda l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare e delle spese che si prevede di impegnare nell'anno in cui il bilancio si riferisce⁶⁷. Nel momento in cui le varie fasi di evoluzione di un rapporto obbligatorio non si esauriscono nell'ambito dello stesso esercizio finanziario, si determina il fenomeno dei residui⁶⁸. Quindi attraverso la gestione dei residui il bilancio di competenza di un determinato esercizio continua ad essere gestito anche negli esercizi successivi;
 - *bilancio di cassa* (o di fatto), se prevede tutte le entrate e tutte le spese che saranno effettivamente acquisite o erogate nel corso dell'esercizio finanziario, a prescindere dal momento in cui è sorto il titolo giuridico per la loro riscossione o pagamento. In altri termini, il bilancio di cassa riguarda l'ammontare delle entrate che si prevede di incassare e delle spese che si prevede di pagare nell'anno cui il bilancio si riferisce, senza distinzione fra operazioni in conto competenza (riferite all'esercizio in corso) e in conto residui (ovvero di esercizi precedenti).

⁶⁶ La differenza fra il bilancio di cassa e il bilancio di competenza scaturisce dal fatto che le entrate e le spese si articolano in procedure lunghe che spesso non si concludono nel corso dell'anno finanziario. Le diverse fasi di entrata e di spesa saranno in seguito analizzate, basti qui ricordare che: l'entrata si articola nelle fasi di accertamento, di riscossione e di versamento, mentre la spesa si articola nelle fasi di impegno, di liquidazione, di ordinazione e di pagamento.

⁶⁷ Generalmente il bilancio di competenza è meno significativo per la valutazione dell'influenza esercitata dal bilancio sull'economia, ma ha il vantaggio di consentire l'esatta individuazione dell'esercizio finanziario cui si riferiscono le entrate e le spese. La legge n. 468 del 1978 ha sostituito il tradizionale bilancio annuale di competenza dello Stato con un bilancio annuale misto, nel quale affianco alle previsioni di competenza, vengono indicate anche le previsioni di cassa in cui lo stanziamento di ciascun capitolo di spesa rappresenta per il potere esecutivo un limite invalicabile per il pagamento.

⁶⁸ I *residui attivi* si hanno quando le somme sono state accertate ma non ancora rimosse, mentre i *residui passivi* si hanno quando le somme sono state impegnate ma non ancora pagate.

Figura 1.10 - Fasi di entrata e di spesa



Fonte: L. Bartocci, *Gestione, programmazione e controllo nell'azienda Stato*, Giappichelli Editore, 2000.

1.2.2 Funzioni e principi del bilancio

Nell'analisi del concetto di bilancio dello Stato non poteva mancare una specifica, se pur breve, trattazione delle funzioni e dei principi del bilancio.

In particolare il bilancio assolve:

- una *funzione contabile*, in quanto documento contabile che permette di conoscere, attraverso l'esposizione di grandezze attive (entrate) e passive (spese), la situazione contabile dello Stato e di regolarne così l'attività futura;
- una *funzione di garanzia*, dei cittadini nei confronti dell'amministrazione pubblica: il Governo deve rispettare le voci espresse nel bilancio avendo meno possibilità di arbitrio;
- una *funzione politica*, in quanto attraverso il bilancio si può evincere quali siano gli obiettivi che il Governo intende perseguire e quali siano le sue intenzioni politiche;
- una *funzione giuridica*, la quale sta a significare l'atto di autorizzazione che l'esecutivo deve ricevere per gestire la spesa pubblica; infatti, gli stanziamenti iscritti in bilancio

non fanno altro che rappresentare un limite entro cui deve svolgersi l'attività amministrativa, perciò il bilancio ha forza di legge vincolando la pubblica amministrazione alla sua osservanza⁶⁹;

- una *funzione economica*, ossia il bilancio rappresenta uno strumento di programmazione il quale permette di valutare tutti gli effetti che l'attività finanziaria produce sulla vita economico-sociale e di orientare in questo modo gli interventi di politica economica verso gli obiettivi prefissati.

Dalle fonti normative che disciplinano la materia del bilancio e dai relativi contributi dottrinali è possibile individuare alcuni requisiti che il bilancio deve possedere. Si parla, in tal caso, di *principi di bilancio*.

I principi che devono essere seguiti nella redazione del bilancio sono:

- *annualità*, in base a tale principio il Governo ha l'obbligo di sottoporre ogni anno al Parlamento il bilancio, nonché di fissare in dodici mesi la durata del ciclo della gestione economico-finanziaria;
- *unità o unicità*, secondo tale principio la corrispondenza fra entrate e spese deve avvenire solo in modo globale, in quanto non è possibile stabilire una correlazione tra singola entrata e singola spesa;
- *universalità*, in base a tale principio tutte le entrate e tutte le spese dello Stato devono trovare adeguata collocazione in bilancio, vietando così gestioni fuori bilancio;
- *integrità*, secondo tale principio tutte le entrate devono essere iscritte in bilancio al lordo delle spese di riscossione e di altre eventuali spese ad esse connesse. Allo stesso modo, tutte le spese devono essere iscritte in bilancio integralmente, quindi senza alcuna riduzione delle correlative entrate;
- *veridicità*, in base a tale principio tutte le informazioni contenute nel bilancio devono essere quanto più possibile obiettive e rappresentare la massima attendibilità delle entrate e delle spese;
- *chiarezza*, tale principio presuppone l'utilizzo di schemi riassuntivi che siano in grado di rendere chiare e leggibili le grandezze iscritte in bilancio;
- *pubblicità*, questo principio viene realizzato attraverso la pubblicazione del bilancio dello Stato nella Gazzetta Ufficiale, in modo tale che tutti i cittadini ne vengano a conoscenza e possano verificare quali siano gli interventi che il Governo intende attuare nel Paese;

⁶⁹ La funzione giuridica del bilancio è rinvenibile nell'articolo 81 della Costituzione, ove al 1° comma, si legge: «Le Camere approvano ogni anno i bilanci e il rendiconto consuntivo presentati dal Governo». In questo contesto si vuole ricordare che tale articolo è stato modificato dalla legge costituzionale n.1 del 20 aprile 2012, spostando tale comma al 4°.

- *pareggio*, in base a tale articolo lo Stato è tenuto ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio, tenendo conto delle varie fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico”.

1.2.3 La struttura del bilancio dello Stato

Per quanto riguarda la struttura formale del bilancio la direzione è stata quella di progredire nell'approccio introdotto dalla precedente riforma n. 94 del 1997 e di valorizzare la sperimentazione a legislazione vigente avviata, a partire dal bilancio 2008, dalla Ragioneria Generale dello Stato.

Si è scelto di adottare una logica di classificazione funzionale delle voci di bilancio a cui si abbina un'impostazione più orientata agli obiettivi secondo un approccio maggiormente aziendalistico.

La principale novità è la classificazione della spesa per Missioni e Programmi, esplicitando il legame con la classificazione COFOG.

La scelta del programma, poi, come unità di voto della spesa rappresenta l'ulteriore elemento innovativo: nell'ordinamento precedente l'unità elementare era, infatti, rappresentata dalle unità previsionali di base (UPB) collegate ai vari centri di responsabilità.

Con i programmi, pertanto, si è voluto passare da una logica di classificazione di tipo organizzativo ad una per attività finalizzate ad un sistema di obiettivi.

Il richiamo alla classificazione COFOG non risponde però al meglio al sistema di attività finalizzate per obiettivi anzi finisce per irrigidire la struttura del bilancio.

Le attuali Missioni e Programmi non descrivono, infatti, obiettivi di spesa ma ambiti istituzionali di intervento che tendono ad essere costanti nel tempo.

Si ottengono così benefici in termini di comparabilità spaziale e temporale e di possibilità di consolidamento delle voci di bilancio, ma si perde in termini di capacità programmatica⁷⁰.

Bisogna, poi, ricordare come ogni stato di previsione preveda, come allegato, una nota integrativa contenente gli obiettivi dei singoli programmi e i parametri per la valutazione del loro grado di raggiungimento.

La funzione di tale documento è di fondamentale importanza in quanto consente il passaggio da una dimensione finanziaria ad una di tipo economico. Le note, inoltre, guidano la predisposizione dei piani di attività alla base del bilancio gestionale dei vari Ministeri.

⁷⁰ I Ministeri, così come le amministrazioni periferiche, non hanno infatti la possibilità di stabilire i programmi più consoni alle proprie specifiche necessità.

E' da apprezzare, infine, l'allargamento, sia in sede preventiva che consuntiva, dell'oggetto informativo con l'introduzione obbligatoria di innovativi documenti di natura non strettamente economico-finanziaria.

1.2.4 I documenti contabili del bilancio dello Stato

L'art. 7 della legge n. 196 del 2009, come modificato dalla legge n.39 del 2011, dopo aver premesso che l'impostazione delle previsioni di entrata e di spesa dei bilanci delle pubbliche amministrazioni debba conformarsi al metodo della programmazione (comma 1), definisce il nuovo ciclo e gli strumenti di programmazione e di bilancio, modificando in parte, rispetto alla legislazione vigente, sia le scadenze temporali del ciclo di programmazione economico-finanziaria che gli strumenti attraverso i quali essa viene effettuata.

I documenti della programmazione economico-finanziaria previsti sono i seguenti:

- il Documento di Economia e Finanza (DEF), da presentare alle Camere entro il 10 aprile di ogni anno, per le conseguenti deliberazioni parlamentari;
- la Nota di aggiornamento al DEF, da presentare alle Camere entro il 20 settembre di ogni anno, per le conseguenti deliberazioni parlamentari;
- il disegno di legge di stabilità (ex legge finanziaria), da presentare alle Camere entro il 15 ottobre di ogni anno;
- il disegno di legge del bilancio dello Stato, da presentare alle Camere entro il 15 ottobre di ogni anno;
- il disegno di legge di assestamento del bilancio annuale, da presentare entro il 30 giugno di ogni anno;
- i disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica, da presentare alle Camere entro il mese di gennaio di ogni anno;
- gli specifici documenti di programmazione delle altre amministrazioni pubbliche diverse dallo Stato;
- il Documento Programmatico di bilancio, da presentare entro il 15 ottobre di ogni anno alla Commissione europea ed all'Eurogruppo.

La legge di stabilità e la legge di bilancio costituiscono la c.d. manovra di finanza pubblica del triennio considerato, disponendo le misure quali-quantitative utili ad attuare gli obiettivi indicati nel DEF e nell'eventuale sua Nota di aggiornamento. Tuttavia, nel triennio potrebbero verificarsi eventi eccezionali i quali potrebbero necessitare un adeguamento degli obiettivi prefissati; in tal caso, la manovra annuale riformulerà gli interventi previsti per gli anni successivi a quello in corso.

Bisogna ricordare come, secondo la definizione dell'art. 7 della legge n. 196 del 2009, il Rendiconto generale dello Stato non costituisce uno strumento della programmazione ma rientra comunque nel ciclo del bilancio.

1.2.5 Il funzionamento del processo di bilancio

La procedura per la formazione del bilancio dello Stato richiede lo svolgimento di una serie di fasi, che si svolgono durante l'arco dell'intero anno.

Nello specifico, nel nostro ordinamento il processo di bilancio si articola nelle seguenti fasi, interdipendenti tra loro.

Il processo prende inizio con la fase della programmazione a medio termine degli obiettivi di finanza pubblica coerentemente alle procedure ed ai criteri prefissati dall'Unione europea e con la presentazione da parte del Governo al Parlamento del Documento di Economia e Finanza (DEF).

Il Documento di Economia e Finanza (DEF), viene presentato entro il 10 aprile di ogni anno e contiene il quadro della programmazione finanziaria su base triennale.

Esso è composto dal Programma di Stabilità e dal Programma Nazionale di Riforma, nonché da una terza sezione contenente l'analisi e le tendenze della finanza pubblica e la relativa nota metodologica.

La seconda fase è quella nella quale si procede all'adattamento delle grandezze finanziarie agli obiettivi programmatici, fase che si conclude con l'approvazione del progetto di Legge di Stabilità e dei disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica.

Entro il 20 settembre il Governo invia, infatti, alle Camere la Nota di aggiornamento del DEF, la quale aggiorna le previsioni macroeconomiche e di finanza pubblica. Entro il 15 ottobre vengono, perciò, presentati:

- il disegno di Legge di Stabilità: documento che definisce la politica fiscale che il Governo intende perseguire per raggiungere gli obiettivi;
- il disegno di legge di bilancio: che evidenzia il bilancio nel caso in cui dovessero essere approvate le norme previste dalla Legge di Stabilità.

Dopo aver adattato le grandezze finanziarie agli obiettivi programmatici, prende il via la fase che autorizza alla gestione finanziaria di breve periodo, la quale si esplica nell'approvazione parlamentare del progetto di bilancio annuale, entro il mese di dicembre, tenuto conto della Legge di Stabilità.

Una volta approvato il progetto di bilancio annuale si passa alla fase in cui, al fine di fronteggiare le esigenze sorte durante la gestione, vengono adeguate le previsioni iniziali di competenza e di cassa, mediante la legge di assestamento del bilancio annuale.

L'ultima fase è quella attinente al controllo a consuntivo dei risultati e degli obiettivi raggiunti a seguito della gestione.

Al termine di ogni anno finanziario, infatti, ciascun Ministero redige, relativamente alla propria amministrazione, il Conto del bilancio e quello del patrimonio.

Sulla base di tali documenti, i quali sintetizzano i risultati di gestione delle entrate e delle spese unitamente alle variazioni del patrimonio della pubblica amministrazione nel suo complesso, viene redatto da parte della Ragioneria generale dello Stato, il Rendiconto generale dello Stato.

1.2.6 Il bilancio annuale di previsione: il criterio della competenza e il criterio della cassa

Nel sistema informativo-contabile dello Stato il bilancio annuale di previsione è lo strumento di programmazione finanziaria di breve periodo il quale espone l'andamento delle entrate che si presume di accertare e riscuotere e le spese che si presume di impegnare e pagare nel corso dell'esercizio successivo.

Il bilancio annuale di previsione costituisce la decisione politica con la quale il Parlamento stabilisce il piano previsionale di spesa ed autorizza il Governo a gestire le entrate e le spese contemplate.

Il bilancio annuale di previsione dello Stato viene elaborato in coerenza con i criteri e gli obiettivi stabiliti nel DEF, sia in termini di competenza che di cassa, ed ha funzione autorizzatoria.

La nuova disciplina contenuta nella legge n.196 del 2009 conferma la struttura del bilancio di previsione dello Stato in Missioni e Programmi allo scopo di evidenziare maggiormente la relazione tra risorse stanziare e le finalità pubbliche perseguite e di superare la logica incrementale nel rifinanziamento delle politiche di spesa rendendo più agevole la misurazione e la verifica dei risultati raggiunti con l'impiego della spesa pubblica.

Il comma 2 dell'art. 21 della legge n. 196 del 2009 dispone come il disegno di legge del bilancio di previsione debba esporre per l'entrata e, per ciascun Ministero, per la spesa *le unità di voto parlamentare*. Quest'ultime sono determinate per le entrate tenendo conto della tipologia delle stesse e per le uscite delle aree omogenee di attività.

Al fine di favorire le condizioni di maggiore trasparenza e significatività nel collegamento tra ruolo di indirizzo del Parlamento e funzione allocativa del bilancio, l'unità di voto parlamentare, per la spesa, è costituita dai Programmi che rappresentano aggregati diretti al perseguimento

degli obiettivi che vengono definiti nell'ambito delle Missioni⁷¹ mentre per l'entrata le unità di voto sono stabilite in base alla tipologia delle entrate.

Inoltre, per meglio responsabilizzare le strutture amministrative e consentire loro di coordinare in maniera efficace le attività di realizzazione del programma di riferimento, è previsto come l'attuazione di ogni programma sia attribuita ad un solo centro di responsabilità corrispondente all'unità organizzativa di primo livello dei Ministeri (dipartimenti o direzioni generali).

Per il triennio 2013-2015 nella legge di bilancio dello Stato sono apparse 34 Missioni e 174⁷² Programmi.

I Programmi, inoltre, devono essere raccordati alla nomenclatura COFOG (Classification of the Functions of Government) di secondo livello.

Qualora il raccordo non fosse possibile perché il programma corrisponde a due o più funzioni COFOG di secondo livello, deve essere indicata la relativa percentuale di attribuzione, calcolata sulla base dell'ammontare presunto dei capitoli di diversa finalizzazione compresi nel programma.

Per ogni unità di voto devono essere indicati:

- l'ammontare presunto dei residui attivi e passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello cui il bilancio si riferisce;

⁷¹ Queste ultime corrispondono alle funzioni principali e agli obiettivi strategici per il raggiungimento dei quali la spesa pubblica viene stanziata.

⁷² La legge n. 196/2009 ha previsto un nuovo sistema di classificazione del bilancio dello Stato, ai sensi degli articoli 21 e 25 della sopracitata legge, sono previsti due livelli di aggregazione per Missioni e Programmi, ciò al fine di rendere più trasparenti le scelte allocative delle risorse in relazione alle politiche pubbliche da perseguire. La realizzazione di ogni programma viene affidato ad un centro di responsabilità amministrativa. Alla data odierna, in seguito ad una prima revisione avuto luogo nel 2011, la struttura del disegno di legge di bilancio 2013-2015, risulta in parte modificata conseguentemente ad un aumento dei programmi di spesa da 172 a 174.

I cambiamenti apportati riguardano in particolar modo il Ministero dell'Economia e delle Finanze, il Ministero dell'Interno ed infine il Ministero delle Politiche agricole, alimentari e forestali, con l'istituzione di tre nuovi programmi:

- *Giustizia tributaria*: le Commissioni tributarie nel Ministero dell'economia e delle finanze transitano dal Dipartimento delle finanze al Dipartimento dell'amministrazione generale, del personale e dei Servizi;
- *Supporto all'azione di controllo, vigilanza e amministrazione generale della Ragioneria generale dello Stato sul territorio*, istituito presso il MEF;
- *Gestione dell'Albo dei segretari comunali e provinciali*: istituito successivamente all'attribuzione al Ministero dell'Interno delle competenze dell'Agenzia Autonoma per la Gestione dell'Albo dei Segretari Comunali e Provinciali, soppressa.

Le Missioni condivise sono le seguenti: Relazioni finanziarie con le autonomie territoriali; L'Italia in Europa e nel mondo; Difesa e sicurezza del territorio; Giustizia; Ordine pubblico e sicurezza; Soccorso civile; Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca; Competitività e sviluppo delle imprese; Diritto alla mobilità; Infrastrutture pubbliche e logistica; Comunicazioni; Ricerca e innovazione; Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente; Casa e assetto urbanistico; Istruzione scolastica; Diritti sociali, politiche sociali e famiglia; Politiche previdenziali; Politiche per il lavoro; Immigrazione, accoglienza e garanzia dei diritti; Servizi istituzionali e generali delle amministrazioni pubbliche; Fondi da ripartire. Invece i Programmi condivisi sono: Missioni militari di pace; Indirizzo politico; Servizi e affari generali per le amministrazioni di competenza; Fondi da assegnare.

- l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare e delle spese che si prevede di impegnare nell'anno cui il bilancio si riferisce (preventivo di competenza);
- le previsioni delle entrate e delle spese relative al secondo e terzo anno del bilancio triennale;
- l'ammontare delle entrate che si prevede di incassare e delle spese che si prevede di pagare nell'anno cui il bilancio si riferisce, senza distinzione tra operazioni in conto competenza e in conto residui (preventivo di cassa).

Formano oggetto di approvazione parlamentare solo le previsioni di cui alle lettere b), c) e d).

Le lettere b) e d) costituiscono, rispettivamente, i limiti per le autorizzazioni di impegno e di pagamento.

Le somme comprese in ciascun programma sono suddivise in:

- spese correnti;
- spese di investimento.

In ciascun programma vengono poi ripartite in:

- rimodulabili;
- non rimodulabili⁷³.

Le prime possono essere modificate qualora questo torni utile in seguito a cambiamenti di priorità politiche, in modo tale da rendere possibile una gestione del bilancio più flessibile e di riservare alle amministrazioni l'opportunità di ripensare le strutture organizzative e le responsabilità, laddove ciò dovesse rivelarsi necessario.

Le spese rimodulabili si distinguono, a loro volta, in:

- fattori legislativi, ossia le spese autorizzate da espressa disposizione legislativa che ne determina l'importo (considerato quale limite massimo di spesa) e il periodo di iscrizione in bilancio;
- spese di adeguamento al fabbisogno, ossia spese non predeterminate legislativamente che sono quantificate tenendo conto delle esigenze delle amministrazioni.

Il *bilancio annuale di previsione* viene strutturato per funzioni ed è composto da:

- uno stato di previsione dell'entrata;
- stati di previsione della spesa corrispondenti ai diversi Ministeri, con allegati in appendice i bilanci delle amministrazioni autonome;

⁷³ Le spese non rimodulabili sono quelle non facilmente controllabili in via amministrativa dalle amministrazioni perché corrispondenti per lo più ad "oneri inderogabili" cioè vincolati a particolari meccanismi o parametri che regolano la loro evoluzione, determinati da leggi e da atti normativi. Sono "oneri inderogabili" le spese obbligatorie: stipendi, assegni, pensioni ed altre spese fisse, le spese per interessi passivi, quelle derivanti da obblighi comunitari ed internazionali, le spese per ammortamento di mutui, nonché quelle vincolate a particolari meccanismi o parametri, determinati da leggi che regolano la loro evoluzione.

- un quadro generale riassuntivo riferito al triennio.

Riguardo agli *stati di previsione dell'entrata e della spesa*, ciascuno stato di previsione deve riportare i seguenti elementi informativi, da aggiornare al momento dell'approvazione della legge di bilancio:

- la nota integrativa al bilancio di previsione;
- una scheda illustrativa di ogni programma e delle leggi che lo finanziano;
- per ogni programma l'elenco dei capitoli, articoli e relativi stanziamenti;
- per ogni programma un riepilogo delle dotazioni secondo l'analisi economica e funzionale;
- una scheda illustrativa dei capitoli recanti i fondi settoriali correlati alle principali politiche pubbliche di rilevanza nazionale;
- il budget dei costi della relativa amministrazione.

La nota integrativa al bilancio di previsione illustra per le entrate i criteri per la previsione relativa alle principali imposte e tasse e specifica, per ciascun titolo, la quota di risorse avente carattere ricorrente e non, nonché gli effetti connessi alle disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle introdotte nell'esercizio, recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio, con l'indicazione della natura delle agevolazioni, dei soggetti e delle categorie dei beneficiari e degli obiettivi perseguiti.

Per la spesa, invece, la nota integrativa si compone di due sezioni.

Nella prima sezione, concernente il *piano degli obiettivi correlati a ciascun programma ed i relativi indicatori di risultato*, essa descrive il quadro di riferimento in cui l'amministrazione opera ed espone le attività e gli obiettivi riferiti a ciascun programma di spesa, che le amministrazioni intendono conseguire in termini di livello dei servizi e di interventi, in coerenza con il programma generale dell'azione di Governo.

Nella seconda sezione, relativa ai programmi ed alle corrispondenti risorse finanziarie, la nota illustra il contenuto di ciascun programma di spesa ed i criteri di formulazione delle previsioni, con riguardo particolare alle varie tipologie di spesa ed ai relativi riferimenti legislativi, con indicazione dei corrispondenti stanziamenti del bilancio triennale.

Per quanto riguarda, invece, il *quadro generale riassuntivo*, questo reca le risultanze complessive del bilancio. Come sostenuto dalla dottrina⁷⁴, in esso trova la sua rappresentazione sintetica e veritiera tutta l'attività finanziaria dello Stato, esposta analiticamente nelle varie poste del bilancio.

⁷⁴ Cfr. F. Zaccaria, *Il bilancio dello Stato*, in *Contabilità di Stato e degli enti pubblici* di V. Caputi Jambrenghi et al., Giappichelli Editore, 1999.

Secondo l'art. 25 della legge n. 196 del 2009 il *quadro generale riassuntivo* deve essere formulato con riferimento sia alle dotazioni di cassa che alle dotazioni di competenza e deve dare indicazione dei seguenti risultati differenziali:

- *risparmio pubblico*, consistente nella differenza tra il totale delle entrate tributarie e extra-tributarie e il totale delle spese correnti. Tale risultato, se positivo, misura la quota di risorse correnti destinabili al finanziamento delle spese in conto capitale. Viceversa, se negativo, esprime la quota delle spese correnti da soddisfare ricorrendo all'indebitamento;
- *indebitamento o accrescimento netto*, consistente nella differenza tra il totale di tutte le entrate ed il totale di tutte le spese, escluse le operazioni riguardanti le partecipazioni azionarie ed i conferimenti, nonché la concessione e la riscossione di crediti e l'accensione e rimborso di prestiti;
- *saldo netto da finanziare o da impiegare*, consistente nella differenza tra tutte le entrate finali e tutte le spese;
- *ricorso al mercato*, consistente nella differenza tra il totale delle entrate finali ed il totale delle spese.

In ultimo, in allegato al disegno di legge di bilancio di previsione dello Stato, il Ministro dello Sviluppo economico presenta alle Camere una relazione avente oggetto le spese di investimento iscritte negli stati di previsione dei singoli Ministeri per gli interventi di rispettiva competenza nell'ammontare totale e suddiviso per Regioni.

Alla data di entrata in vigore della legge di bilancio, con decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze, le unità di voto parlamentare vengono ripartite in Capitoli ai fini della gestione e della rendicontazione mentre entro dieci giorni dalla pubblicazione della legge di bilancio i Ministri assegnano le risorse ai responsabili della gestione.

Infine, bisogna specificare come il bilancio annuale di previsione formi oggetto di un unico disegno di legge e che l'approvazione dello stato di previsione dell'entrata, del totale generale della spesa e del quadro generale riassuntivo venga disposta con distinti articoli di legge, con riferimento alle dotazioni di competenza e a quelle di cassa.

1.2.7 Il bilancio pluriennale

Il bilancio pluriennale di previsione, disciplinato dall'art. 22 della legge n. 196 del 2009, è uno strumento di programmazione finanziaria di medio periodo, nel quale vengono esposte le entrate che si presume di accertare e riscuotere nonché le spese che si presume di impegnare o pagare in un arco temporale che varia da un minimo di tre ad un massimo di cinque anni⁷⁵.

Il bilancio pluriennale è elaborato dal Ministro dell'Economia e delle finanze, in coerenza con le regole e gli obiettivi indicati nel DEF, sia in termini di competenza che di cassa⁷⁶ ed assolve una funzione di monitoraggio e coordinamento delle grandezze di finanza pubblica di medio termine, consentendo di proiettare gli effetti della decisione di bilancio in un più ampio orizzonte temporale e di valutarne più appropriatamente l'impatto sul sistema economico nazionale.

Tradizionalmente, la sua redazione non sembra essere stata ispirata ai canoni di un vero processo di programmazione degli obiettivi e delle risorse in seno ai Ministeri, ma si è rivelata piuttosto essere frutto di un processo di tipo estrapolativo, nell'ambito del quale le previsioni pluriennali risultano dalla proiezione sul triennio degli stanziamenti annuali.

Il bilancio pluriennale ha finalità solo conoscitive e non comporta autorizzazione ad accertare le entrate ed ad impegnare le spese.

Lo stesso viene redatto annualmente per scorrimento, ovvero aggiornando le previsioni relative al primo biennio di riferimento ed aggiungendo ex novo quelle relative all'ultimo anno.

Il bilancio pluriennale viene, poi, redatto in due differenti versioni:

- bilancio pluriennale a legislazione vigente;
- bilancio pluriennale programmatico.

Il bilancio pluriennale a legislazione vigente mostra l'andamento delle entrate e delle spese derivanti dal quadro normativo in essere al momento della sua formazione, ivi incluse le disposizioni contenute nella Legge di Stabilità e nei collegati fuori sessione⁷⁷.

Quanto alla struttura del bilancio pluriennale, in quest'ultimo le entrate e le spese seguono una classificazione analoga a quella del bilancio annuale, con l'aggiunta degli importi relativi al secondo ed al terzo anno del triennio di programmazione.

⁷⁵ Le previsioni contenute nel bilancio pluriennale dello Stato hanno ricoperto, sinora, un orizzonte temporale triennale.

⁷⁶ Nella disciplina della Legge n. 468 del 1978 il bilancio pluriennale veniva, invece, redatto in termini di sola competenza.

⁷⁷ All'atto della presentazione alle Camere, il bilancio pluriennale a legislazione vigente non integra gli effetti del disegno di legge di stabilità e dei relativi collegati, che, a rigore di logica, non possono ancora considerarsi leggi dello Stato. Tali effetti saranno recepiti, nel corso dei vari passaggi parlamentari del testo della manovra, mediante apposite "note di variazione" al bilancio pluriennale a legislazione vigente. La nota di variazione costituisce lo strumento tecnico di adeguamento del bilancio agli effetti finanziari della manovra annuale di finanza pubblica, nell'ambito della sessione di bilancio.

La versione a legislazione vigente si completa con il quadro generale riassuntivo, nel quale le entrate e le uscite sono riepilogate per Titoli in modo da consentire l'evidenziazione per il triennio considerato dei risultati differenziali.

Tecnicamente il bilancio pluriennale a legislazione vigente è parte integrante della legge di bilancio; esso, pertanto, costituisce oggetto di approvazione parlamentare.

Il bilancio pluriennale programmatico espone, invece, le previsioni sull'andamento delle entrate e delle spese tenendo conto degli effetti degli interventi programmati nel DEF.

Per esso, a differenza del bilancio pluriennale a legislazione vigente, non è prevista l'approvazione parlamentare.

Quanto alla struttura del bilancio pluriennale programmatico, essa si presenta molto più sintetica rispetto alla versione a legislazione vigente, posto che i valori contabili sono rappresentati soltanto a livello di Titoli.

Tale eccessiva sinteticità rende scarsamente efficace il documento ad assolvere la sua funzione di conversione in termini quantitativo-monetari dei macro-obiettivi posti dal DEF e della loro proiezione nel futuro.

Inoltre, il bilancio pluriennale programmatico non può considerarsi vero strumento di programmazione in quanto, diversamente dalla formazione del bilancio annuale, non coinvolge le strutture ministeriali in un processo di definizione di obiettivi e risorse⁷⁸.

Conseguentemente, si giustifica il quasi assoluto disinteresse degli organi politici verso tale strumento e ciò si riflette nella perdita della funzione programmatica del bilancio pluriennale.

Infine, nonostante, solo la versione a legislazione vigente del bilancio pluriennale costituisca parte integrante del testo di legge di bilancio mediante apposito articolo, è richiesto per entrambe le versioni del bilancio pluriennale il rispetto dei medesimi tempi di presentazione alle Camere (entro il 15 ottobre) e di esame parlamentare (entro il 31 dicembre) stabiliti per il bilancio annuale.

⁷⁸ In tal senso, la manovra di finanza pubblica per il 2009, anticipata a giugno con il D.L. 112/2008, nell'introdurre il principio di triennialità nella definizione degli stanziamenti di bilancio per le varie amministrazioni, sembra aver inaugurato un nuovo corso, teso a restituire natura propriamente programmatica ai bilanci. Pertanto, la programmazione di bilancio non sarà più riferita ad un solo anno, come avveniva in passato, ma dovrà essere predisposta rispetto al triennio di riferimento. Ciò dovrebbe conferire maggiore certezza alla pianificazione delle risorse e alla programmazione delle attività di ciascuna amministrazione, che potrà così conoscere con congruo anticipo le risorse disponibili per ciascuna missione e per i sottostanti programmi di propria pertinenza. Tali prassi è stata poi portata a regime con la legge n.196 del 2009.

1.2.8 IL Documento di Economia e Finanza (DEF)

Il *Documento di Economia e finanza* (DEF), disciplinato dall'art. 10 della legge n. 196/2009, sostituisce la Decisione di Finanza Pubblica (DFP) introdotta dalla stessa legge n.196/2009 (la quale a sua volta aveva sostituito il Documento di programmazione economica e finanziaria (DPEF)) ed assorbe alcune parti della Relazione sull'economia e la finanza pubblica la quale non viene più elaborata.

Entro il 10 aprile di ogni anno il Documento di Economia e Finanza (DEF) viene presentato dal Governo alle Camere su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentito il parere, per quanto concerne la terza sezione del Ministro per le politiche europee.

Entro lo stesso termine il documento viene inviato, per il relativo parere, alla *Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica*, che si esprime in tempo utile per le conseguenti deliberazioni parlamentari relative allo stesso DEF.

Il Documento di Economia e Finanza (DEF) è articolato in tre sezioni.

La prima sezione reca lo schema del c.d. "Programma di stabilità", che riporta la proiezione triennale delle tendenze macroeconomiche e dei conti pubblici e contiene gli elementi e le informazioni richieste dai regolamenti dell'Unione Europea vigenti in materia e dal Codice di condotta sull'attuazione del Patto di Stabilità e Crescita, con specifico riferimento agli obiettivi da conseguire per accelerare la riduzione del debito pubblico.

Il Programma di stabilità è, in sostanza, il luogo nel quale si concentra la strategia di riequilibrio dei conti pubblici la quale comporta anche l'indicazione della dimensione degli interventi di correzione del disavanzo necessari nell'orizzonte temporale di riferimento.

Più specificatamente, la prima sezione contiene:

- gli obiettivi di politica economica e il quadro delle previsioni economiche e di finanza pubblica almeno per il triennio successivo e gli obiettivi articolati per i sotto-settori del conto delle amministrazioni pubbliche relativi alle amministrazioni centrali, alle amministrazioni locali ed agli enti di previdenza e assistenza sociale;
- l'aggiornamento delle previsioni per l'anno in corso, evidenziando gli eventuali scostamenti rispetto al precedente Programma di stabilità;
- l'indicazione dell'evoluzione economico-finanziaria internazionale, per l'anno in corso e per il periodo di riferimento; per l'Italia, in linea con le modalità e i tempi indicati dal Codice di condotta sull'attuazione del Patto di Stabilità e Crescita, le previsioni macroeconomiche per ciascun anno del periodo di riferimento, con evidenziazione dei contributi alla crescita dei diversi fattori, dell'evoluzione dei prezzi, del mercato del lavoro e dell'andamento dei conti con l'estero; l'esplicitazione dei parametri economici

essenziali utilizzati per le previsioni di finanza pubblica in coerenza con gli andamenti macroeconomici;

- le previsioni per i principali aggregati del conto economico delle amministrazioni pubbliche;
- gli obiettivi programmatici, indicati per ciascun anno del periodo di riferimento, in rapporto al prodotto interno lordo e tenuto conto della manovra di cui alla lettera f), per l'indebitamento netto, per il saldo di cassa, al netto e al lordo degli interessi e delle eventuali misure una tantum ininfluenti sul saldo strutturale del conto economico delle amministrazioni pubbliche, e per il debito delle amministrazioni pubbliche, articolati per i sotto-settori di cui alla lettera a);
- l'articolazione della manovra necessaria per il conseguimento degli obiettivi di cui alla lettera e), almeno per un triennio, per i sotto-settori di cui alla lettera a), nonché un'indicazione di massima delle misure attraverso le quali si prevede di raggiungere i predetti obiettivi;
- il prodotto potenziale e gli indicatori strutturali programmatici del conto economico delle pubbliche amministrazioni per ciascun anno del periodo di riferimento;
- le previsioni di finanza pubblica di lungo periodo e gli interventi che si intende adottare per garantire la sostenibilità;
- le diverse ipotesi di evoluzione dell'indebitamento netto e del debito rispetto a scenari di previsione alternativi riferiti al tasso di crescita del prodotto interno lordo, della struttura dei tassi di interesse e del saldo primario.

La seconda sezione del Documento di Economia e Finanza (DEF) contiene, invece:

- l'analisi del conto economico e del conto di cassa delle amministrazioni pubbliche nell'anno precedente e degli eventuali scostamenti rispetto agli obiettivi programmatici indicati nel Documento di Economia e Finanza e nella Nota di aggiornamento;
- le previsioni tendenziali a legislazione vigente, almeno per il triennio successivo basate sui parametri di cui alla prima sezione, lettera c), e per la parte discrezionale della spesa, sull'invarianza dei servizi e delle prestazioni offerte, dei flussi di entrata e di uscita del conto economico dei sotto-settori di cui alla prima sezione, lettera a), al netto e al lordo delle eventuali misure una tantum ininfluenti sul saldo strutturale del conto economico delle amministrazioni pubbliche, e di quelli del saldo di cassa delle amministrazioni pubbliche, con un'indicazione di massima anche per l'anno in corso dei motivi degli scostamenti tra gli andamenti tendenziali indicati e le previsioni riportate nei precedenti documenti programmatici, nonché con l'indicazione della pressione fiscale delle amministrazioni pubbliche. Sono, inoltre, indicate le previsioni relative al debito delle

amministrazioni pubbliche nel loro complesso e per i sotto-settori di cui alla prima sezione, lettera a), nonché le risorse destinate allo sviluppo delle aree sotto-utilizzate, con evidenziazione dei fondi nazionali addizionali;

- un'indicazione delle previsioni a politiche invariate per i principali aggregati del conto economico delle amministrazioni pubbliche riferite almeno al triennio successivo;
- le previsioni tendenziali, almeno per il triennio successivo, del saldo di cassa del settore statale e le indicazioni sulle correlate modalità di copertura;
- l'individuazione di regole generali sull'evoluzione della spesa delle amministrazioni pubbliche, in coerenza con gli obiettivi di cui alla prima sezione, lett. e), e con i loro eventuali aggiornamenti;
- le informazioni di dettaglio sui risultati e sulle previsioni dei conti dei principali settori di spesa, almeno per il triennio successivo, con particolare riferimento a quelli relativi al pubblico impiego, alla protezione sociale e alla sanità, nonché sul debito delle amministrazioni pubbliche e sul relativo costo medio.

La terza sezione del Documento di Economia e Finanza (DEF) reca lo schema del c.d. "Programma nazionale di riforma" il quale definisce gli indirizzi di intervento strutturale che l'Italia intende attuare, su un arco pluriennale, per il conseguimento degli obiettivi prioritari concordati in sede europea.

Al Programma nazionale di riforma è affidato il compito di indicare gli interventi di segno espansivo, intesi cioè a determinare effetti di sostegno della crescita economica.

La terza sezione indica nello specifico:

- lo stato di avanzamento delle riforme avviate, con l'indicazione dell'eventuale scostamento tra i risultati previsti e quelli conseguiti;
- gli squilibri macroeconomici nazionali ed i fattori di natura macroeconomica che incidono sulla competitività;
- le priorità del Paese e le principali riforme da attuare, i tempi previsti per la loro attuazione e la compatibilità con gli obiettivi programmatici indicati nella prima sezione del Documento di Economia e Finanza (DEF);
- i prevedibili effetti delle riforme proposte in termini di crescita dell'economia, di rafforzamento della competitività del sistema economico e di aumento dell'occupazione.

Il Documento di Economia e Finanza (DEF) costituisce un passaggio chiave per la definizione della politica economica nazionale e rappresenta uno strumento per definire una visione di come l'Italia debba evolvere nel decennio e descrivere, anno dopo anno, un percorso di riforme concrete e verificabili negli anni successivi.

In allegato al Documento di Economia e Finanza (DEF) troviamo:

- gli eventuali disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica, ciascuno dei quali concorre al raggiungimento degli obiettivi programmatici e all'attuazione del Programma nazionale di riforma. I disegni di legge collegato devono essere presentati dal Governo alle Camere entro il mese di gennaio;
- un'unica relazione di sintesi sugli interventi realizzati nelle aree sotto-utilizzate, presentata dal Ministro dello sviluppo economico alle Camere, entro il 10 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento. In essa si evidenzia il contributo dei fondi nazionali addizionali ed i risultati conseguiti, con particolare riguardo alla coesione sociale e alla sostenibilità ambientale, nonché alla ripartizione territoriale degli interventi;
- il programma predisposto ai sensi dell'art. 1, comma 1, della Legge n. 443 del 2001 (Delega al Governo in materia di infrastrutture ed insediamenti produttivi strategici ed altri interventi per il rilancio delle attività produttive) e lo stato di avanzamento del programma stesso relativo all'anno precedente, predisposto dal Ministro delle Infrastrutture e dei trasporti;
- un documento, predisposto dal Ministro dell'Ambiente e della tutela del territorio e del mare, sentiti gli altri Ministri interessati, sullo stato di attuazione degli impegni per la riduzione delle emissioni di gas ad effetto serra, in coerenza con gli obblighi internazionali assunti dall'Italia in sede europea ed internazionale e sui relativi indirizzi;
- un rapporto sullo stato di attuazione della Legge n. 196 del 2009, trasmesso dal Ministro dell'Economia e delle finanze, facente particolare riferimento alle attività svolte per la realizzazione della nuova organizzazione del bilancio dello Stato e dei bilanci delle altre amministrazioni pubbliche, evidenziando il collegamento tra nuova struttura del bilancio e la nuova organizzazione delle amministrazioni pubbliche in attuazione della Legge n.15 del 2009 (c.d. Legge Brunetta), nonché dello Stato di attuazione delle disposizioni di cui alla lettera h) del comma 2 dell'art. 2 della Legge n.42 del 2009 (art. 3 legge n. 196 del 2009).

Il Ministro dell'Economia e delle finanze, poi, entro il 30 giugno di ogni anno, ad integrazione del Documento di Economia e Finanza (DEF), trasmette alle Camere i risultati del monitoraggio degli effetti sui saldi di finanza pubblica sia per le entrate sia per le spese, derivanti dalle misure contenute nelle manovre di bilancio adottate anche in corso d'anno, che il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato e il Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e

delle Finanze sono tenuti ad assicurare; sono, inoltre, indicati gli scostamenti rispetto alle valutazioni originarie e le relative motivazioni.

Da segnalare che a partire dall'anno 2013 il Documento di Economia e Finanza (DEF) contiene anche una valutazione, relativa all'anno precedente, delle maggiori entrate strutturali ed effettivamente incassate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale.

Dette maggiori risorse, al netto di quelle necessarie al mantenimento dell'equilibrio di bilancio e alla riduzione del rapporto tra il debito e il PIL, nonché di quelle derivanti a legislazione vigente dall'attività di recupero fiscale svolta dalle Regioni, dalle Province e dai Comuni, unitamente alle risorse derivanti dalla riduzione delle spese fiscali confluiscono in un fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale e sono finalizzate al contenimento degli oneri fiscali gravanti sulle famiglie e sulle imprese, secondo le modalità di destinazione e di impiego indicate nel medesimo Documento di Economia e Finanza (DEF) (così il comma 36, art. 2, decreto legge n.138 del 2011, modificato dalla legge n. 238 del 2012 – Legge di stabilità 2013).

Infine, a partire dal 2014 il Documento di Economia e Finanza (DEF) reca l'indicazione del recupero di evasione fiscale registrato nell'anno precedente, dei risparmi di spesa e delle maggiori entrate di cui alle lettere a) e b) del comma 431 art. 1 della legge n. 147 del 2013 (Legge di stabilità 2014), rispetto all'anno precedente e di quelli previsti fino alla fine dell'anno in corso e per gli anni successivi (art. 1 comma 433 legge n. 147 del 2013).

1.2.9 La Nota di Aggiornamento al DEF e il Documento Programmatico di bilancio (DPB)

La Nota di Aggiornamento al DEF in base a quanto previsto dalla lettera b) dell'articolo 7 della legge n. 196 del 2009 si sostanzia in un documento il quale viene presentato, entro il 20 settembre di ogni anno, obbligatoriamente dal Governo alle Camere su proposta del Ministro dell'Economia e delle finanze.

In origine, la Nota di Aggiornamento della Decisione di finanza pubblica (DFP) aveva carattere facoltativo e veniva redatta dal Governo nei casi in cui si rendeva necessaria la modifica degli obiettivi programmatici di finanza pubblica oppure qualora si registrassero scostamenti rilevanti degli andamenti di finanza pubblica rispetto ai medesimi obiettivi, tali da necessitare interventi di natura correttiva.

Oggi, la Nota di Aggiornamento del DEF viene considerata come un atto di definizione degli indirizzi generali della manovra di finanza pubblica, ragion per cui le si attribuisce carattere obbligatorio.

La Nota di Aggiornamento è divenuta uno strumento il quale sulla base di nuove informazioni sul quadro macroeconomico e di finanza pubblica, più affidabili rispetto a quelle che hanno guidato la costruzione del DEF⁷⁹, è in grado di aggiornare, là dove sia necessario, le previsioni economiche e di finanza pubblica.

Inoltre, la Nota di Aggiornamento servendosi delle eventuali raccomandazioni, inerenti il Programma di Stabilità e il Programma Nazionale di Riforma, approvate dal Consiglio dell'Unione europea e tenendo conto delle intese raggiunte con la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, è utilizzata anche per aggiornare gli obiettivi programmatici, la cui revisione potrebbe essere necessaria in seguito ad eventi eccezionali, o al verificarsi di gravi scostamenti rispetto agli obiettivi prefissati di finanza pubblica tali da comportare un processo di correzione.

La fissazione al mese di settembre per la presentazione della Nota di Aggiornamento si giustifica in quanto in tale periodo sono disponibili informazioni più aggiornate sia sugli andamenti macroeconomici sia di finanza pubblica.

Nello specifico, in base all'art. 10-bis della legge n. 196 del 2009, viene previsto come la Nota di Aggiornamento al DEF debba contenere⁸⁰:

- l'eventuale aggiornamento degli obiettivi programmatici di cui alla sezione prima del DEF lettera e) al fine di stabilire una diversa articolazione di tali obiettivi tra i sotto-settori di cui alla medesima sezione seconda lettera a), ovvero di recepire raccomandazioni approvate dal Consiglio dell'Unione Europea, nonché delle previsioni macroeconomiche e di finanza pubblica per l'anno in corso e per il triennio di riferimento;
- in valore assoluto, gli obiettivi di saldo netto da finanziare del bilancio dello Stato e di saldo di cassa del settore statale;
- le osservazioni e le eventuali modifiche e integrazioni del DEF in relazione alle raccomandazioni del Consiglio dell'Unione europea relative al Programma di Stabilità e al Programma Nazionale di Riforma;
- in coerenza con gli obiettivi di cui alla sezione prima del DEF lettera e), e con i loro eventuali aggiornamenti, il contenuto del Patto di stabilità interno e le sanzioni previste ai sensi dell'art. 17, comma 1, lettera e), della legge n.42 del 2009, da applicare nel caso di mancato rispetto di quanto previsto dal Patto di stabilità interno, nonché il contenuto

⁷⁹ La maggiore attendibilità delle informazioni è connessa ai dati disponibili trascorsi i primi due trimestri dell'anno di riferimento.

⁸⁰ Cfr. A. Monorchio, L.G. Mottura, *Compendio di contabilità di Stato*, a cura di Andrea Monorchio, Cacucci Editore, 2011.

del Patto di convergenza e le misure atte a realizzare il percorso di convergenza previsto dall'articolo 18 della citata legge n. 42 del 2009.

Qualora per il verificarsi di eventi eccezionali si renda necessario aggiornare gli obiettivi programmatici di cui alla sezione prima del DEF lettera e), ovvero in caso di scostamenti rilevanti degli andamenti di finanza pubblica rispetto ai medesimi obiettivi che rendano necessari interventi correttivi, il Governo, entro il 10 settembre, è tenuto ad inviare alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, per il preventivo parere da esprimere entro il 15 settembre, un aggiornamento delle linee guida per la ripartizione degli obiettivi; inoltre, è previsto che lo stesso trasmetta una relazione al Parlamento al fine di motivare le ragioni dell'aggiornamento ovvero degli scostamenti nonché di illustrare gli interventi correttivi che si prevede di adottare.

Infine, la Nota di Aggiornamento del DEF è previsto debba essere corredata da una serie di ulteriori documenti quali:

- le relazioni programmatiche sulle spese di investimento, per ciascuna missione di spesa del bilancio dello Stato;
- le relazioni sullo stato di attuazione delle relative leggi pluriennali;
- eventuali disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica;
- un rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale e le strategie per il contrasto dell'evasione fiscale.

Il Documento Programmatico di Bilancio (DPB) consiste in un nuovo documento programmatico istituito dal Regolamento UE n.473/2013, il quale introduce un nuovo ciclo di monitoraggio e valutazione delle politiche di bilancio dei paesi dell'area euro.

L'articolo 6 del Regolamento UE n.473/2013 prevede come, entro il 15 ottobre di ogni anno, gli Stati membri debbano trasmettere alla Commissione Europea e all'Eurogruppo un progetto di Documento Programmatico di Bilancio (DPB) per l'anno successivo.

Nel Documento Programmatico di Bilancio (DPB) gli Stati membri illustrano all'Europa, in forma sintetica e standardizzata, il proprio progetto di bilancio per l'anno successivo.

Il Documento Programmatico di Bilancio (DPB) contiene l'aggiornamento delle previsioni macroeconomiche e di finanza pubblica indicate nel Programma di Stabilità presentato nel mese di aprile e i dettagli della manovra di finanza pubblica e fa seguito alla Nota di aggiornamento del DEF.

Il documento si compone, nello specifico, di una serie di tabelle che riportano:

- le previsioni macroeconomiche, con evidenziazione dei contributi alla crescita dei diversi fattori, dell'evoluzione dei prezzi, del mercato del lavoro e dell'andamento dei conti con l'estero;

- l'obiettivo di saldo di bilancio per le amministrazioni pubbliche, ripartito per i rispettivi sotto-settori;
- le proiezioni delle principali voci di entrata e di spesa delle amministrazioni pubbliche a politiche invariate;
- gli obiettivi di entrata e di spesa per le principali componenti del conto economico delle amministrazioni pubbliche;
- la descrizione e la quantificazione delle misure inserite nella manovra di bilancio;
- il livello del debito pubblico e le informazioni relative ai fattori che ne determinano l'evoluzione;
- informazioni pertinenti la spesa delle amministrazioni pubbliche relativa a istruzione, sanità e politiche attive per l'impiego.

Il Documento Programmatico di Bilancio (DPB) include, inoltre, alcune informazioni su come le misure delineate nella manovra finanziaria rispondano alle specifiche raccomandazioni rivolte dal Consiglio dell'Unione europea all'Italia e contribuiscano al conseguimento degli obiettivi nazionali stabiliti nell'ambito della strategia dell'Unione europea per la Crescita e l'Occupazione.

Sono allegate, infine, al Documento Programmatico di Bilancio (DPB):

- una nota metodologica sui criteri utilizzati per la formulazione delle previsioni tendenziali;
- un'appendice sulla sostenibilità del debito pubblico.

1.2.10 I documenti di rendicontazione: il Rendiconto Generale dello Stato

Concluso l'esercizio amministrativo si manifesta l'esigenza di rilevare, in sintesi, i risultati patrimoniali e finanziari di gestione, al fine anche di valutare l'operato delle amministrazioni nel dare esecuzione al bilancio preventivo.

Il documento adottato per assolvere questa funzione è il Rendiconto Generale dello Stato, un atto consuntivo la cui disciplina è contenuta negli articoli 35 – 38 della legge n. 196/2009.

I rendiconti sono tipici strumenti contabili di controllo a consuntivo: essi consistono, quindi, in documenti i quali si riferiscono ad un'attività già svolta, riportandone le risultanze.

Il Rendiconto Generale dello Stato, predisposto sulla base dei risultati dell'attività amministrativa globalmente realizzata nell'esercizio di riferimento, rappresenta l'ultimo atto del processo iniziato in sede di programmazione finanziaria⁸¹.

⁸¹ I rendiconti vanno considerati come “bilanci consuntivi, le cui determinazioni sono basate sulle valutazioni dei fatti compresi in un periodo di tempo passato, riguardano i risultati di esercizio e possono

In tale ottica, è da interpretare come l'anello che raccorda le fasi della programmazione, della gestione e del controllo e che rappresenta il momento conclusivo del ciclo di bilancio⁸².

Al Rendiconto Generale dello Stato si possono attribuire funzioni di varia natura.

In dottrina si parla in proposito di⁸³:

- funzione giuridica: attraverso il rendiconto si accerta e si legittima il rispetto dei limiti posti all'azione del Governo dalla legge di bilancio annuale e dall'ordinamento in materia;
- funzione politico-istituzionale: attraverso il rendiconto l'organo esecutivo risponde alle Camere del proprio operato e dell'effettivo perseguimento degli obiettivi politici assegnati in sede di indirizzo;
- funzione amministrativo-contabile: attraverso il rendiconto si determinano le risultanze contabili dell'attività tecnico-amministrativa svolta, le quali rappresentano la base per esprimere una valutazione sulla stessa;
- funzione informativa: il rendiconto rappresenta il fondamentale documento consuntivo a carattere pubblico, con valenza informativa esterna rivolta, potenzialmente, a tutta la comunità.

Il Rendiconto Generale dello Stato sottoposto al c.d. "processo di parificazione", ad opera della Corte dei Conti, viene fatto pervenire al Parlamento per l'approvazione dal Ministero dell'Economia e delle finanze così come dispone l'art. 81, 1° comma, della Costituzione.

Mediante il giudizio di parificazione la Corte dei conti si esprime circa l'attendibilità e la corrispondenza del Rendiconto Generale dello Stato sia al bilancio di previsione annuale sia alle scritture contabili tenute dalla medesima Corte in seno al controllo sugli atti di gestione.

Riguardo l'iter procedurale per la redazione e l'approvazione del rendiconto vediamo come:

- ogni Ministero, al termine dell'anno finanziario, è chiamato a formulare, attraverso l'ufficio centrale del bilancio, in relazione alla propria amministrazione, il conto del bilancio e quello del patrimonio, con l'obbligo di trasmetterli entro il 30 aprile, alla Ragioneria generale dello Stato, presso il MEF;
- la Ragioneria generale dello Stato servendosi delle informazioni ricevute dai Ministeri, unitamente alle proprie scritture, compila il Rendiconto generale dello Stato;
- il MEF tramite la Ragioneria generale dello Stato, fa pervenire alla Corte dei conti il Rendiconto Generale dello Stato, entro e non oltre la data del 31 maggio, al fine della parificazione;

assumere funzioni di controllo e di rendiconto" Cfr. A. Ceccherelli, *Il linguaggio dei bilanci*, Edizioni Le Monier, 1968.

⁸² Cfr. M. Mulazzani, *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, Ed. Cedam, 2001.

⁸³ Cfr. L. Bartocci, *Il nuovo sistema informativo-contabile dello Stato*, Giappichelli Editore, 2013.

- la Corte dei conti dopo una valutazione positiva dell'atto attraverso il confronto con le scritture contabili tenute dalla stessa, procede ad emettere il giudizio di parificazione (per fare ciò dispone di un tempo massimo di un mese, quindi entro il mese di giugno);
- successivamente al giudizio di parificazione, la Corte dei conti provvede a rinviare il documento al Ministero dell'economia e delle finanze, il quale entro il 30 giugno, a sua volta lo trasmetterà alle Camere ai fini della sua approvazione.

La legge non stabilisce un termine per l'approvazione tanto che in passato si è assistito a notevoli ritardi in proposito. Negli ultimi anni, invece, anche grazie alla creazione di una mini sessione parlamentare, l'approvazione è avvenuta con maggiore solerzia.

Il Rendiconto Generale dello Stato una volta approvato non può più essere oggetto di modifica.

Il Rendiconto Generale dello Stato si presenta strutturato per Missioni e per Programmi e rispetto a ciascun di quest'ultimi ne espone i risultati finanziari e gli eventuali scostamenti registrati rispetto ai dati a preventivo.

In base a quanto previsto dall'art. 36 della legge n.196 del 2009 il Rendiconto Generale dello Stato, viene introdotto da una "*nota preliminare generale a carattere descrittivo*" e si compone di due parti distinte:

- il *conto del bilancio*, il quale si riferisce alle risultanze a consuntivo dell'attività svolta nelle sue manifestazioni finanziarie, evidenziando gli scostamenti rispetto alle previsioni;
- il *conto generale del patrimonio*, il quale ha lo scopo di dare rappresentazione della consistenza patrimoniale dello Stato e delle relative variazioni avvenute nell'anno di riferimento.

Lo scopo del conto del bilancio è quello di riportare i dati contabili delle entrate e delle spese avvenute nell'anno. Esso, è la diretta conseguenza dell'attività di gestione del bilancio e rappresenta una sorta di rendiconto finanziario.

Il conto del bilancio presenta una struttura simile a quella del bilancio di previsione: esso si articola in un conto consuntivo per le entrate e di tanti conti consuntivi per le spese quanti sono i Ministeri con portafoglio.

Il suo contenuto è dettagliatamente disposto dalla legge n. 196 del 2009, all'art. 36 2° comma, il quale prevede come il conto del bilancio, in relazione alla classificazione del bilancio, comprenda:

- le entrate di competenza dell'anno, accertate, riscosse o rimaste da riscuotere;
- le spese di competenza dell'anno, impegnate, pagate o rimaste da pagare;
- la gestione dei residui attivi e passivi degli esercizi anteriori;

- le somme versate in Tesoreria e quelle pagate per ciascun capitolo del bilancio distintamente in conto competenza e in conto residui;
- il conto totale dei residui attivi e passivi che si tramandano all'esercizio successivo⁸⁴.

La differenza tra il totale delle entrate accertate e quello delle spese impegnate nell'esercizio da luogo all'*avanzo o disavanzo della gestione di competenza*.

La differenza tra il totale delle entrate effettivamente riscosse e quello delle spese effettivamente pagate nell'esercizio, invece, è chiamato *avanzo o disavanzo complessivo*, il quale misura il fabbisogno di finanziamento di breve termine, una grandezza importante ai fini della gestione di tesoreria⁸⁵.

Il conto del bilancio viene, poi, corredato da una serie di tabelle riassuntive volte a migliorarne la capacità informativa.

Tra queste un ruolo particolare va riconosciuto ai *quadri riassuntivi generali di competenza e di cassa* che, in maniera speculare a quanto accade per il bilancio, permettono il calcolo dei saldi di bilancio.

Il confronto tra i saldi programmati e quelli finali offre importanti basi di analisi sugli andamenti della gestione.

Infine, al conto del bilancio vengono allegati i conti consuntivi delle aziende e amministrazioni autonome che fanno capo ai Ministeri.

Il conto generale del patrimonio, invece, si sostanzia in un documento che ha lo scopo di fornire una rappresentazione quali-quantitativa del patrimonio statale, evidenziandone le variazioni intervenute nel periodo considerato.

Il conto generale del patrimonio, così come previsto dall'art. 36 c. 3 della legge n.196 del 2009 illustra nello specifico:

- le attività e le passività finanziarie e patrimoniali con le variazioni derivanti dalla gestione del bilancio e quelle verificatesi per qualsiasi altra causa;
- la dimostrazione dei vari punti di concordanza tra la contabilità del bilancio e quella patrimoniale.

Il conto generale del patrimonio è, poi, corredato dal conto del dare e dell' avere relativo al servizio di tesoreria statale, con allegati il movimento generale di cassa, la situazione del Tesoro e la situazione dei debiti e crediti di tesoreria.

Oltre ai documenti specificamente acclusi al conto del bilancio ed al conto generale del patrimonio, vi sono altri documenti da allegare al Rendiconto Generale dello Stato aventi una portata più generale.

⁸⁴ Cit. legge n. 169 / 2009, art. 36 2° comma.

⁸⁵ Cfr. A. Monorchio, L. G. Mottura, *Compendio di contabilità di Stato*, Cacucci Editore, 2011.

Ogni conto ministeriale deve essere accompagnato, ad esempio, da una *nota integrativa*, articolata per missioni e programmi in coerenza con le indicazioni contenute nella nota integrativa al bilancio di previsione.

Le singole note si compongono di due sezioni:

- la prima sezione contiene il rapporto sui risultati, che espone l'analisi e la valutazione del grado di realizzazione degli obiettivi programmati;
- la seconda sezione illustra, con riferimento ai programmi, i risultati finanziari ed espone i principali fatti della gestione, motivando gli scostamenti tra le previsioni iniziali di spesa e quelle finali indicate nel Rendiconto Generale dello Stato.

Lo scopo delle note integrative è quello di offrire informazioni utili a valutare l'efficacia della gestione e i motivi degli scostamenti rispetto agli obiettivi, oltre a fornire elementi utili per il futuro ciclo di programmazione.

Un ulteriore allegato al Rendiconto Generale dello Stato consiste in un documento qualificabile come un *Rendiconto economico*⁸⁶.

L'art. 36 comma 5 della legge n.196 del 2009 stabilisce che i report devono dare indicazione dei costi sostenuti per Dicastero, rappresentati secondo le voci del piano dei conti e distinti per programma e per centri di costo.

Il Rendiconto economico include il prospetto di riconciliazione che collega le risultanze economiche con quelle della gestione finanziaria delle spese del conto del bilancio.

Infine, al Rendiconto Generale dello Stato è previsto venga allegata l'illustrazione delle risultanze delle spese relative ai programmi aventi natura o contenuti ambientali, allo scopo di evidenziare le risorse impiegate per finalità di protezione dell'ambiente, riguardanti attività di tutela, conservazione, ripristino e utilizzo sostenibile delle risorse e del patrimonio naturale⁸⁷.

⁸⁶ L'art. 36 c. 5 parla a tal riguardo di un allegato in cui "sono illustrate le risultanze economiche per ciascun Ministero".

⁸⁷ Si tratta, in sintesi, di una sorta di "rapporto ambientale" per quanto limitato alla rappresentazione delle spese interessate.

LA RIFORMA DELLA GOVERNANCE ECONOMICA EUROPEA.

2.1 Premessa: l'inadeguata governance dell'Euro e l'urgenza della riforma

A partire dalla crisi che dal 2008 colpì l'economia globale, provocando un grave deterioramento delle finanze pubbliche, si rese sempre più evidente quanto il governo della moneta comune fosse caratterizzato da gravi insufficienze e lacune⁸⁸.

I paesi membri non solo mostravano un saldo di bilancio ben lontano dagli obiettivi stabiliti in ambito comunitario, ma adottavano anche politiche poco prudenti senza sfruttare le fasi favorevoli del ciclo economico per consolidare i propri conti pubblici⁸⁹.

Inoltre, in alcuni di questi, l'imponente debito pubblico, limitava i margini per interventi anticiclici mentre l'incidenza sempre crescente del debito sul PIL comportava difficoltà per un suo rifinanziamento.

In tale contesto, la mancata previsione di forme di intervento a favore di stati membri colpiti da gravi crisi, unita all'emersa fragilità del sistema finanziario, sottolineò quanto l'intera area euro fosse vulnerabile a shock esterni e quanto fossero necessarie modifiche all'assetto istituzionale che mirassero al rafforzamento della regolamentazione e della supervisione finanziaria.

Le forti tensioni esistenti sui debiti sovrani associate ai problemi emersi riguardo le regole di bilancio costrinsero, perciò, l'Europa a rimodulare la governance⁹⁰ economica europea in

⁸⁸ “L'acuirsi della crisi dei debiti sovrani ha minacciato la credibilità della seconda più importante riserva valutaria al mondo, l'euro appunto, sollevando allo stesso tempo tutti i punti di debolezza della struttura economica e finanziaria europea istituita con il trattato di Maastricht, in particolare la scelta di scindere la politica monetaria da quella economica, contestualmente all'istituzione di una moneta unica. Infatti, il governo di quest'ultima è stato separato da quello dell'economia, assegnando il primo esclusivamente all'Unione, ai sensi dell'art. 3, par. 1, lett. C), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (“TFUE”); mentre il secondo è essenzialmente attribuito agli Stati membri, con una competenza piuttosto minimale dell'Unione, ai sensi dell'art. 5 TFUE. A tale separazione si aggiunge il problema dell'effettività del coordinamento delle politiche economiche, compromessa dalla scarsa incisività delle procedure di sorveglianza multilaterale, ex art. 121, TFUE, e di constatazione di disavanzi eccessivi, ex art. 126, TFUE, ma soprattutto del regime sanzionatorio previsto in casi di inottemperanza.”, così M. Messina, *La nuova governance economica e finanziaria dell'Unione: aspetti giuridici e possibili scenari per la sua integrazione nell'ordinamento giuridico UE*, www.federalismi.it, 2012.

⁸⁹ Al riguardo si veda I. Visco, *La riforma della governance economica europea*, 2010.

⁹⁰ La parola governance deriva dal francese *gouvernance* che nel tredicesimo secolo significava governo. Il termine *governance* esprime (a differenza di *government* che indica sia il governo sia l'amministrazione pubblica) una concezione non autoritativa del processo decisionale pubblico, concezione ravvisata, di volta in volta, nella “risoluzione collettiva dei problemi” (Osborne & Gaebler), nella “interazione degli

ragione dei nuovi scenari, al fine di fornire una risposta credibile alla crisi per mezzo di interventi efficaci⁹¹.

Con la nuova governance economica è stato avviato, quindi, un procedimento legislativo che punta ad introdurre dei meccanismi più stringenti e dei parametri più rigidi di sorveglianza, prevenzione e correzione degli squilibri fiscali e macroeconomici.

Il nuovo sistema di governance che si va delineando a livello di UE si articola in un complesso di misure intese a rafforzare i vincoli di finanza pubblica introdotti sin dalla creazione dell'Unione economica e monetaria e ad introdurre una cornice comune per le politiche economiche degli Stati membri ed, in particolare, per le misure finalizzate alla crescita e all'occupazione⁹².

In particolare, la serie di proposte presentate⁹³ mira a rendere più vincolanti gli impegni presi dai paesi membri in ambito comunitario e a rafforzare l'efficacia delle disposizioni del "Patto di Stabilità e Crescita", prima fondato sulla sorveglianza ex post delle politiche di bilancio, al fine di implementare una guida politica più incisiva e strategica da parte delle autorità europee nel periodo in cui le decisioni di bilancio sono ancora in una fase di programmazione.

Attraverso, poi, la presentazione simultanea dei programmi di stabilità e di convergenza e dei programmi nazionali di riforma dei paesi membri, istituita tramite l'implementazione della procedura organica del c.d. "semestre europeo", il legislatore comunitario punta ad assicurare

sforzi di intervento di tutti gli attori coinvolti", nelle tecniche utilizzate per individuare le organizzazioni e i programmi necessari per realizzare le mire e le preferenze dei cittadini (Purchase e Hirshhorn), in tecniche e raccordi di carattere legislativo, regolamentare, normativo, amministrativo di prassi e comportamenti necessari per consentire il funzionamento complessivo del sistema, in un "processo di riallocazione del potere pubblico tra soggetti pubblici e soggetti privati di vario genere, e un conseguente processo verso il basso di quote sensibili di potere", in una "redistribuzione di autorità e in un incremento degli attori legittimati, che portano ad un crescente bisogno di coordinamento". Secondo il libro bianco della Commissione del 2001, il concetto governance designa le norme, i processi ed i comportamenti che influiscono sul modo in cui le competenze sono esercitate a livello europeo, soprattutto con riferimento ai principi di apertura, partecipazione, responsabilità, efficacia e coerenza. Cfr. G. Cogliandro, *La governance economica europea: cronaca di un anno*, www.federalismi.it, 2011.

⁹¹ "L'esplosione della crisi del debito sovrano ha trovato impreparati sia l'Unione sia gli Stati, non solo istituzionalmente ma anche culturalmente. L'una e gli altri non avevano a disposizione strumenti giuridici e finanziari per prestare soccorso ai Paesi bisognosi. E' stato dunque il precipitare degli eventi a spingere le istituzioni europee e gli Stati membri ad inventare nuovi strumenti per affrontare l'emergenza.", così G. Napolitano, *L'incerto futuro della nuova governance economica europea*, in Quaderni costituzionali n. 1, 2012.

⁹² "Dall'analisi delle caratteristiche della nuova governance e delle sue direttrici d'evoluzione emerge un quadro complessivamente finalizzato al rafforzamento della coerenza dei vincoli di bilancio e alla riduzione dei margini di manovra nazionali in politica economica", Cfr. L. Donatelli, *I nuovi vincoli di contabilità pubblica nella nuova governance economica europea: regole numeriche e procedure di enforcement tra livello unionale e livello interno*, www.amministrazioneincammino.it, 2013.

⁹³ Le suddette proposte sono state preannunciate dalla Commissione Europea in due comunicazioni, intitolate "Rafforzare il coordinamento delle politiche economiche" del 12 maggio 2010, e "Rafforzare il coordinamento delle politiche economiche per la stabilità, la crescita e l'occupazione – Gli strumenti per rafforzare la governance economica dell'UE" del 30 giugno 2010.

un coordinamento ex-ante delle politiche economiche nell'unione europea per prevenire l'insorgenza di ulteriori crisi finanziarie e per arrivare al consolidamento dei conti pubblici.

2.2 Le tappe del percorso di revisione e il contenuto della riforma

Nel marzo 2010, su mandato del Consiglio europeo ed in virtù della crisi economica e finanziaria, si insedia una "Task force", presieduta dal presidente del Consiglio europeo, Herman Van Rompuy, formata da 27 ministri finanziari della UE, dal presidente della Banca Centrale Europea, Jean-Claude Trichet, dal presidente dell'Eurogruppo, Jean-Claude Juncker e dal Commissario Europeo agli Affari Economici e Monetari, Olli Rehn.

Il mandato è quello di presentare entro il 2010, una serie di misure di rafforzamento della disciplina di bilancio, esplorando tutte le opzioni per rafforzare il quadro giuridico dell'Unione.

A metà del 2010 la Commissione diffonde due comunicazioni, la prima nel mese di maggio "Rafforzare il coordinamento delle politiche economiche" (COM (2010) 250), cui fa seguito una seconda in giugno, dal titolo "Rafforzare il coordinamento delle politiche economiche per la stabilità, la crescita e l'occupazione – Gli strumenti per rafforzare la governance economica dell'UE" (COM (2010) 367), le quali delineano i temi che la Commissione intende approfondire per porre le basi del nuovo sistema di governance.

Successivamente, nella riunione del 17-18 giugno 2010 il Consiglio europeo conviene di rafforzare il coordinamento delle politiche economiche e di bilancio a livello UE, mediante l'introduzione di nuove procedure e strumenti.

Il 29 settembre 2010 la Commissione europea presenta un pacchetto di 6 proposte legislative, che rappresentano la traduzione in proposte concrete del contenuto delle Comunicazioni diffuse a metà 2010.

Alcune di queste proposte riguardano questioni relative al bilancio mentre le altre mirano ad affrontare gli squilibri macroeconomici emergenti nell'ambito dell'UE e dell'area euro.

In particolare, si prevede:

- la creazione di una sorveglianza macroeconomica, cui si riferiscono due delle cinque proposte di regolamento:
 - con riferimento alla parte preventiva della nuova sorveglianza, la Proposta di regolamento sulla prevenzione e sulla correzione degli squilibri macroeconomici (COM (2010) 527);
 - con riferimento alla parte correttiva, la Proposta di regolamento sulle misure per la correzione degli squilibri macroeconomici eccessivi nell'area dell'euro (COM (2010) 525);

- l'applicazione più rigorosa del Patto di Stabilità e Crescita (PSC), cui si riferiscono tre delle proposte di regolamento:
 - per quanto riguarda il braccio preventivo del PSC, la Proposta di modifica del regolamento (CE) n.1466 per il rafforzamento della sorveglianza delle posizioni di bilancio nonché della sorveglianza e del coordinamento delle politiche economiche (COM (2010) 526);
 - sul braccio correttivo del PSC interviene la Proposta di modifica del regolamento (CE) n. 1467 per l'accelerazione e il chiarimento delle modalità di attuazione della procedura per i disavanzi eccessivi (COM (2010) 524);
 - nell'ambito dell'applicazione delle sanzioni, la Proposta di regolamento relativo all'effettiva applicazione della sorveglianza di bilancio nell'area dell'euro (COM (2010) 524);
- l'individuazione di alcune procedure di decisione delle politiche di bilancio che i paesi sono sollecitati ad adottare, contenute in una proposta di Direttiva relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri (COM (2010) 523).

La riforma della governance economica europea si muove, quindi, nello specifico su due linee di azione: rafforzare la disciplina di bilancio dei paesi membri e rafforzare la sorveglianza degli andamenti macroeconomici.

In questa sede focalizzeremo la nostra attenzione restringendo il nostro ambito di ricerca solo sulla parte riguardante le prescrizioni normative in materia di finanza pubblica e le nuove procedure di decisione delle politiche di bilancio dei paesi membri.

2.3 Le prescrizioni normative comunitarie in materia di finanza pubblica

Dalla nascita dell'Unione economica e monetaria⁹⁴ gli Stati aderenti si sono ritrovati a dovere osservare una serie di prescrizioni normative attraverso le quali il legislatore comunitario imponeva vincoli sempre più restrittivi in tema di finanza pubblica.

Per poter osservare le suddette prescrizioni, facendo prevalere così le decisioni di politica economica prese a livello comunitario, i paesi appartenenti all'Unione furono costretti a cedere

⁹⁴ L'Unione economica e monetaria è stata sancita dal Trattato di Maastricht, che, attraverso tre successive fasi, concluse un lungo processo di diplomazia il cui esito è più notoriamente rappresentato nel conio di una moneta unica europea (euro) in sostituzione delle rispettive valute dei paesi membri (Austria, Belgio, Cipro, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Irlanda, Italia, Lussemburgo, Malta, Paesi Bassi, Portogallo, Slovacchia, Slovenia e Spagna).

sempre più le loro quote di sovranità in riferimento alle scelte che si sarebbero, invece, potute effettuare a livello nazionale⁹⁵.

Con l'introduzione, poi, della nuova governance economica europea maggiore attenzione è stata posta alle politiche di bilancio degli Stati membri al fine di ottenere un maggiore coordinamento ed anche un maggior controllo sulle stesse⁹⁶ nell'ottica di raggiungere la stabilità finanziaria nell'eurozona⁹⁷.

Invero, già a partire dal Trattato di Roma del 1957⁹⁸ e successivamente con i Trattati di Maastricht del 1992⁹⁹ e di Amsterdam del 1997 iniziò in Europa quel processo che avrebbe condotto alla progressiva riduzione dei poteri in materia di bilancio per i paesi aderenti all'Unione europea.

Esaminando la disciplina comunitaria in tema di finanza pubblica risulta cruciale la previsione, fra le condizioni indispensabili per le realizzazione dell'Unione economica e monetaria, della sostenibilità della finanza pubblica¹⁰⁰.

⁹⁵ “A partire dal Trattato di Maastricht del 1992 (Trattato CE), sono state introdotte numerose prescrizioni che hanno delineato vincoli alle finanze pubbliche degli Stati aderenti all'Unione economica e monetaria, capaci perciò, in quanto stabiliti da fonti di diritto europeo originario e derivato, di imporsi rispetto agli orientamenti di politica economica decisi a livello nazionale”, così C. Golino, *Gli effetti e le prospettive del principio del pareggio di bilancio fra dimensione globale, Unione europea e ordinamento nazionale*, www.Giustamm.it, 2013.

⁹⁶ “Questo condizionamento della politica economica degli Stati membri, e in particolare della politica di bilancio, si è ancor più intensificato per effetto delle nuove norme europee in materia, tanto che oggi si può affermare che l'autonomia di bilancio, che riflette l'indirizzo politico del Governo, per numerosi Stati non esiste più.”, così C. Golino, *Gli effetti e le prospettive del principio del pareggio di bilancio fra dimensione globale, Unione europea e ordinamento nazionale*, www.Giustamm.it, 2013.

⁹⁷ “Le nuove regole che caratterizzano la governance europea, sicuramente restrittive per le politiche economiche nazionali, dovrebbero indurre ad una nuova riflessione circa l'attualità dei fondamenti classici della sovranità dei singoli Paesi membri dell'Unione europea, (...), Si va consolidando nell'Unione un modulo di governo dell'economia e della finanza che si ispira a principi di controllo e monitoraggio preventivo e successivo a livello europeo delle singole politiche nazionali, per stabilirne opportuni correttivi in funzione dell'obiettivo della stabilità finanziaria in Europa e, in particolare nei Paesi dell'area euro, della solidità della valuta europea.”, così R. Dickmann, *Le regole della governance economica europea e il pareggio di bilancio in Costituzione*, www.federalismi.it, 2012.

⁹⁸ Con il Trattato di Roma vi è l'istituzione della Comunità economica europea. Il trattato fu sottoscritto da Italia, Francia, Germania Ovest, Belgio, Paesi Bassi e Lussemburgo il 25 marzo 1957 ed entrò in vigore il 1° gennaio 1958. Questo trattato è ancora la base legale di molte decisioni prese dall'Unione europea, pur avendo subito notevoli modifiche in seguito all'entrata in vigore, il 1° dicembre 2009, del Trattato di Lisbona che ha previsto, tra l'altro, di cambiarne il nome in Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE).

⁹⁹ Il Trattato di Maastricht, o Trattato sull'Unione Europea, è un trattato che è stato firmato il 7 febbraio 1992 a Maastricht, dai dodici paesi membri dell'allora Comunità Europea, oggi Unione Europea, che fissa le regole politiche e i parametri economici necessari per l'ingresso dei vari Stati aderenti nella suddetta Unione. È entrato in vigore il 1° novembre 1993.

¹⁰⁰ La sostenibilità della finanza pubblica era il cardine attorno al quale si impervia la disciplina europea che impone vincoli alle finanze pubbliche degli Stati successivamente alla stipula del Trattato CE.

Uno dei primi vincoli alla finanza pubblica dei paesi membri lo si può individuare nella previsione normativa secondo la quale gli Stati membri debbano evitare disavanzi pubblici eccessivi (art. 104 c.1 del Trattato che istituisce la Comunità europea¹⁰¹, c.d. Trattato CE).

Al fine del rispetto di questa previsione il legislatore aveva stabilito una serie di principi e regole organizzative e procedurali individuando altresì i criteri che conducevano all'identificazione del disavanzo eccessivo nel rapporto tra disavanzo pubblico previsto o effettivo e il Pil, il quale non doveva superare un determinato valore di riferimento (il 3% del Pil) e nel rapporto tra debito pubblico e Pil il quale non doveva essere più elevato del 60%.

Successivamente con la sottoscrizione del Patto di stabilità e crescita¹⁰²(PSC) la procedura per i disavanzi eccessivi è stata rivista e integrata rendendo più stringenti e vincolanti i criteri ivi stabiliti e prevedendo l'introduzione di sanzioni più severe.

Con il Patto di stabilità e crescita, disciplinato dagli art. 121 e 126 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea e composto dai regolamenti CE n.1466/97 e n.1467/97, gli Stati membri si impegnavano ad evitare disavanzi eccessivi, ossia a garantire un saldo di bilancio in equilibrio o in surplus.

Il regolamento CE n.1466/97¹⁰³ prevedeva che ogni Stato membro dovesse sottoporre al Consiglio ed alla Commissione un "programma di stabilità e di sviluppo".

In tale programma doveva venire indicato:

- l'obiettivo di medio termine di un saldo di bilancio in equilibrio o in surplus e gli eventuali aggiustamenti verso questo obiettivo del rapporto disavanzo/Pil;
- le previsioni sull'andamento delle variabili economiche rilevanti;
- una descrizione delle misure che dovevano essere prese per conseguire l'obiettivo ed una valutazione dell'impatto quantitativo delle misure previste sul bilancio;
- una valutazione dell'influenza sul saldo di bilancio e sul debito di scostamenti nell'andamento delle variabili economiche rispetto alle previsioni.

¹⁰¹ Il Trattato di Roma del 1957 insieme al trattato che istituisce la Comunità europea del carbone e dell'acciaio, firmato a Parigi il 18 aprile del 1951, rappresentano il momento costitutivo delle Comunità europee. Per Trattato di Roma si intende il primo di questi documenti, il cui nome è stato successivamente cambiato in Trattato che istituisce la Comunità europea (TCE) dopo l'entrata in vigore del Trattato di Maastricht e di nuovo cambiato in Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona.

¹⁰² Il Patto di stabilità e crescita (PSC) è un accordo, stipulato e sottoscritto nel 1997 dai paesi membri dell'Unione Europea, inerente al controllo delle rispettive politiche di bilancio pubbliche, al fine di mantenere fermi i requisiti di adesione all'Unione Economica e Monetaria dell'Unione Europea (Eurozona) cioè rafforzare il percorso d'integrazione monetaria intrapreso nel 1992 con la sottoscrizione del Trattato di Maastricht.

¹⁰³ Regolamento CE n. 1466/97 del Consiglio del 7 luglio 1997 per il rafforzamento della sorveglianza delle posizioni di bilancio nonché della sorveglianza e del coordinamento delle politiche economiche.

Il regolamento CE n. 1467/97¹⁰⁴ conteneva, invece, la procedura per evitare la formazione di disavanzi eccessivi.

Secondo quanto previsto da tale regolamento, era possibile considerare l'eccedenza di un disavanzo rispetto al valore di riferimento, in pareggio o in surplus, nel momento in cui questa dipendeva da un evento del tutto imprevedibile, al di fuori del controllo dello Stato membro in questione e tale da avere un impatto rilevante sulla posizione economica e finanziaria del Paese. Negli anni immediatamente successivi alla sottoscrizione del Patto di Stabilità e crescita non si manifestarono criticità derivanti dall'osservazione delle sue previsioni normative e la congiuntura economica particolarmente favorevole consentì di monitorare l'andamento dei conti pubblici.

A seguito invece dell'avvicinarsi della crisi che agli inizi degli anni duemila interessò l'eurozona si assistette ad un rallentamento dell'economia dei paesi membri e ad un peggioramento dei saldi di finanza pubblica.

Numerosi Stati membri, non solo erano lontani da situazioni di pareggio o di surplus di bilancio, ma possedevano un disavanzo che superava in molti casi il limite del 3% sul PIL fissato dal Trattato, con valori crescenti del debito pubblico.

I parametri previsti dal Patto di Stabilità e crescita iniziarono ad essere ritenuti eccessivamente rigidi ed il loro rispetto impediva a molti paesi di approntare manovre di sostegno e rilancio dell'economia basate su programmi di spesa pubblica¹⁰⁵.

Da qui la rivisitazione del Patto di Stabilità e Crescita da parte delle istituzioni europee che resero, attraverso alcune comunicazioni, meno stringenti i vincoli previsti da quest'ultimo e modificarono i suoi criteri di applicazione.

Con la comunicazione al Consiglio e al Parlamento europeo del 27 novembre 2002 sul "Rafforzamento del coordinamento delle politiche di bilancio" (COM (2002) 0668), la Commissione stabilì di tenere in considerazione, nella valutazione delle condizioni di bilancio dei singoli Stati membri in termini strutturali¹⁰⁶, l'impatto del ciclo economico sui conti pubblici.

Nello specifico, il nuovo Patto di stabilità e crescita mirava a:

¹⁰⁴ Regolamento CE n. 1467/97 del Consiglio del 7 luglio 1997 per l'accelerazione e il chiarimento delle modalità di attuazione della procedura per i disavanzi eccessivi.

¹⁰⁵ "La spesa pubblica ha infatti dimostrato di essere un fattore in grado di ingenerare grande instabilità sui mercati finanziari, proprio a causa della massiccia esposizione verso gli stessi degli Stati, che inseriti nel contesto concorrenziale, si sono andati indebitando, ricorrendo esclusivamente, anche in luogo del meccanismo di finanziamento Tesoro – Banca Centrale, alla ripetuta emissione, nel corso del tempo, di titoli di debito pubblico, finalizzati a fronteggiare le spese approvate nei relativi bilanci annuali.", così M. Passalacqua, *"Pareggio" di bilancio contro intervento pubblico nel nuovo art. 81 della Costituzione*, www.amministrazioneincammino.it, 2012.

¹⁰⁶ Al netto delle fluttuazioni cicliche e delle manovre che hanno effetti transitori.

- accrescere la razionalità economica delle norme di bilancio per migliorarne la credibilità;
- sfruttare in modo più efficace i periodi in cui le economie crescono di più, per procedere ad un risanamento dei conti pubblici, e a tenere maggiormente conto dei periodi in cui invece crescono meno;
- prestare attenzione, nella sorveglianza delle posizioni di bilancio, al debito ed alla sua sostenibilità.

L'acuirsi della crisi, la quale sfociò nella recessione economica in cui tutt'oggi si trovano alcuni paesi membri, evidenziò sempre più la necessità di rafforzare il coordinamento e l'integrazione delle politiche fiscali degli stati appartenenti all'Unione economica e monetaria, al fine di salvaguardare la solidità finanziaria dell'intera area euro¹⁰⁷.

A tal riguardo, diversi furono gli interventi messi in atto dalle istituzioni comunitarie partendo dalla costituzione del c.d. "semestre europeo", attraverso la stipula del "Patto Euro Plus" e del "Six Pack", fino alla sottoscrizione del "Two Pack" e del c.d. "Fiscal Compact"¹⁰⁸.

Con l'introduzione del "semestre europeo per il coordinamento delle politiche economiche"¹⁰⁹, si punta alla realizzazione di un coordinamento ex ante delle politiche di bilancio ed economiche degli Stati membri sulla base di quanto previsto dall'art. 121 TFUE.

Nel quadro del semestre europeo vengono elaborati e valutati gli indirizzi di massima per le politiche economiche e i programmi di stabilità e di convergenza e attraverso il semestre viene effettuata la sorveglianza del ciclo di bilancio¹¹⁰ al fine di prevenire e correggere gravi squilibri macroeconomici¹¹¹.

In occasione del Consiglio europeo del 24 e 25 marzo 2011, con la presentazione del c.d. "Patto Euro Plus", si mira invece al consolidamento del pilastro economico dell'Unione economica e

¹⁰⁷ "Nell'ambito del sistema economico di libero mercato e del regime monetario unico della UE, il tema di una sana gestione dei bilanci da parte di ciascuno Stato aderente alla zona euro è divenuto sempre più stringente, accentuandosi ulteriormente con la crisi economica globale che –da quando ha attecchito anche in Europa – ha reso critiche soprattutto le condizioni dei Paesi fortemente indebitati", così L. Ferraro, *La crisi finanziaria e lo stato autonomo spagnolo*, in Rivista AIC n.4, 2012.

¹⁰⁸ Per un'analisi puntuale degli interventi messi in atto dalle istituzioni comunitarie si veda R. Dickmann, *Le regole della governance economica europea e il pareggio di bilancio in Costituzione*, www.federalismi.it, 2012.

¹⁰⁹ L'istituzione del semestre europeo fu proposta dalla Commissione in occasione del Consiglio ECOFIN del 7 settembre 2010 e si sostanzia in una procedura organica attivata a gennaio 2011.

¹¹⁰ La sorveglianza del ciclo di bilancio si articola in una serie precisa di fasi.

¹¹¹ La significatività del nuovo strumento del Semestre europeo non risiede tanto nell'affiancare alle valutazioni ex post sullo stato delle finanze degli Stati membri un momento di coordinamento ex ante delle politiche economiche, ma nell'inserirsi in una prospettiva, caratterizzante l'intera riforma della governance economica europea, che tende a spostarsi dalla mera sottoposizione dei Paesi UE a vincoli di risultato a una programmazione il più possibile comune delle politiche di bilancio e occupazionali, Cfr. L. Donatelli, *I nuovi vincoli di contabilità pubblica nella nuova governance economica europea: regole numeriche e procedure di enforcement tra livello unionale e livello interno*, www.amministrazioneincammino.it, 2013).

monetaria attraverso un coordinamento più stretto delle politiche economiche nazionali e una serie di impegni inerenti questioni di competenza nazionale.

In particolare, mediante tale maggiore coordinamento delle politiche economiche nazionali, il Patto Euro Plus punta all'accrescimento della competitività ed all'aumento del livello di convergenza sempre nell'ottica di una maggiore sostenibilità delle finanze pubbliche e di un rafforzamento della stabilità finanziaria.

Nel novembre del 2011, attraverso una serie di regolamenti¹¹², vi fu la previsione ad opera del Parlamento europeo e del Consiglio del c.d. "Six Pack", pacchetto di sei atti legislativi, tesi a creare un sistema di sorveglianza degli squilibri macroeconomici e volti a garantire un'applicazione più rigorosa del Patto di Stabilità e crescita, attraverso il rafforzamento della sorveglianza e del coordinamento delle politiche economiche¹¹³ e l'accelerazione e il chiarimento delle modalità di attuazione della procedura per i disavanzi eccessivi¹¹⁴.

Il Six Pack rafforza e migliora le previsioni del Patto di Stabilità e crescita, e prevede nello specifico:

- l'obbligo per gli Stati membri di convergere verso l'obiettivo il pareggio di bilancio con un miglioramento annuale dei saldi pari ad almeno lo 0,5%;
- l'obbligo per i Paesi il cui debito supera il 60% del PIL di adottare misure per ridurlo ad un ritmo soddisfacente, nella misura di almeno 1/20 della eccedenza rispetto alla soglia del 60%, calcolata nel corso degli ultimi tre anni;
- un semi-automatismo delle procedure per l'irrogazione delle sanzioni per i Paesi che violano le regole del Patto¹¹⁵.

Inoltre, per i Paesi che registrano un disavanzo eccessivo è prevista l'applicazione di un deposito non fruttifero pari allo 0,2% del PIL realizzato nell'anno precedente, convertito in

¹¹² Regolamento (UE) del Parlamento europeo e del Consiglio n. 1176/2011 del 16 novembre 2011, sulla prevenzione e la correzione degli squilibri macroeconomici; Regolamento (UE) del Parlamento europeo e del Consiglio n. 1174/2011 del 16 novembre 2011, sulle misure esecutive per la correzione degli squilibri macroeconomici eccessivi nella zona euro;

Regolamento (UE) del Parlamento europeo e del Consiglio n. 1173/2011 del 16 novembre 2011, relativo all'effettiva esecuzione della sorveglianza di bilancio nella zona euro.

¹¹³ Regolamento (UE) del Parlamento europeo e del Consiglio n. 1175/2011 del 16 novembre 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; Regolamento (UE) del Parlamento europeo e del Consiglio n. 1173/2011 del 16 novembre 2011, relativo all'effettiva esecuzione della sorveglianza di bilancio nella zona euro.

¹¹⁴ Regolamento (UE) del Parlamento europeo e del Consiglio n. 1177/2011 dell'8 novembre 2011, che modifica il regolamento (CE) n. 1476/97 per l'accelerazione e il chiarimento delle modalità di attuazione della procedura per i disavanzi eccessivi; direttiva del Consiglio 2011/85/UE dell'8 novembre 2011, relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri.

¹¹⁵ Le sanzioni sono, infatti, raccomandate dalla Commissione e si considerano approvate dal Consiglio a meno che esso non la respinga con voto a maggioranza qualificata degli Stati dell'area euro (non si tiene conto del voto dello Stato interessato).

ammenda in caso di non osservanza della raccomandazione di correggere il disavanzo eccessivo.

Sempre nel novembre 2011, al fine di rafforzare la Commissione propose altri due regolamenti per rafforzare, ulteriormente, la sorveglianza di bilancio nella zona euro.

Il c.d. "Two Pack", si compone di due Regolamenti¹¹⁶ i quali mirano a completare e rafforzare il *Six pack*, rendendo più efficaci sia la procedura del semestre europeo sia la parte preventiva e correttiva del Patto di stabilità e crescita.

Le nuove misure sono volte ad aumentare la trasparenza delle decisioni di bilancio, rafforzare il coordinamento, l'integrazione e la convergenza economica nella zona euro, a partire dal ciclo di bilancio 2014, ed a riconoscere le necessità specifiche degli Stati membri della zona euro oggetto di pressioni finanziarie¹¹⁷.

La prima proposta di regolamento definisce una procedura per la vigilanza rafforzata¹¹⁸ sugli Stati membri che affrontano o rischiano di affrontare gravi difficoltà economico-finanziarie, con potenziale effetto di contagio in tutta l'eurozona, o che ricevono assistenza finanziaria dal Fondo europeo di stabilizzazione dell'eurozona (FESF), dal Fondo monetario internazionale (FMI), o da altre istituzioni finanziarie internazionali, al fine di assicurare un rapido ritorno alle condizioni normalità.

La seconda proposta di regolamento reca invece disposizioni comuni per il monitoraggio e la valutazione dei progetti di bilancio e per assicurare la correzione dei disavanzi eccessivi degli Stati membri nell'eurozona.

Il "Two-pack" introduce un calendario e regole di bilancio comuni per gli Stati membri della zona euro e prevede, nello specifico, che gli Stati membri debbano:

- pubblicare entro il 30 aprile i loro piani di bilancio a medio termine (programmi di stabilità), indicando inoltre le loro priorità politiche per la crescita e

¹¹⁶ Regolamento (UE) del Parlamento e del Consiglio n.473/2013 del 21 maggio 2013 sulle disposizioni comuni per il monitoraggio e la valutazione dei documenti programmatici di bilancio e per la correzione dei disavanzi eccessivi negli Stati membri della zona euro; Regolamento (UE) del Parlamento e del Consiglio n.472/2013 del 21 maggio 2013 sul rafforzamento della sorveglianza economica e di bilancio degli Stati membri che si trovano o rischiano di subire gravi difficoltà per quanto riguarda la loro stabilità finanziaria nella zona euro.

¹¹⁷ Mentre le riforme al patto di stabilità e crescita introdotte dal "Six-pack" hanno imposto agli Stati membri obblighi supplementari in termini di politica di bilancio, in particolare nuove regole di bilancio, il "Two-pack" è incentrato sul coordinamento.

¹¹⁸ Tale vigilanza rafforzata si baserà sugli obblighi imposti agli Stati membri nell'ambito della procedura per i disavanzi eccessivi e su criteri supplementari. Sulla base di questa sorveglianza, la Commissione può concludere che uno Stato membro deve prendere ulteriori provvedimenti, perché la sua situazione finanziaria potrebbe avere ripercussioni negative sulla stabilità finanziaria della zona euro. In questi casi, la Commissione può proporre che il Consiglio dei ministri raccomandi allo Stato membro di adottare misure correttive o di elaborare un progetto di programma di aggiustamento macroeconomico.

l'occupazione per i 12 mesi successivi (programmi nazionali di riforma) nell'ambito del semestre europeo sul coordinamento delle politiche economiche;

- presentare entro il 15 ottobre i loro progetti di bilancio per l'anno successivo;
- approvare la legge di bilancio annuale entro il 31 dicembre.

Una delle principali innovazioni del "Two-pack" è la previsione secondo la quale la Commissione esaminerà ciascun progetto di bilancio¹¹⁹ e formulerà un parere in merito¹²⁰, entro il 30 novembre. Qualora la Commissione ritenesse il progetto di bilancio di uno Stato membro non conforme agli obblighi imposti dal Patto di stabilità e crescita, potrebbe chiedere, entro due settimane dalla ricezione del progetto, la presentazione di un progetto di bilancio rivisto.

Bisogna sottolineare però come la Commissione, secondo quanto previsto dal Two Pack, non sia autorizzata a modificare i progetti di bilancio nazionali né ad imporre agli Stati membri di attenersi rigorosamente al suo parere; la ratio del suo operato consiste nell'introdurre orientamenti diretti nella procedura di bilancio e nel fornire informazioni a tutte le parti coinvolte nel processo di bilancio prima che queste adottino una decisione sullo stesso.

Il Two pack sorvegliando in modo integrato i processi e le decisioni di bilancio dei paesi membri, garantisce la coerenza di quest'ultimi con le altre politiche economiche.

Per quanto attiene invece ai disavanzi eccessivi, il Two Pack introduce un sistema di monitoraggio che integrerà gli obblighi previsti dal patto di stabilità e crescita, per gli Stati membri soggetti a procedura per i disavanzi eccessivi.

A seconda della fase della procedura per i disavanzi eccessivi in cui si trova, lo Stato membro interessato dovrà fornire periodicamente alla Commissione ulteriori informazioni sulle misure adottate per correggere il disavanzo eccessivo.

In questo modo la Commissione potrà individuare più agevolmente eventuali rischi che pesano sulla correzione e potrà rivolgere direttamente una raccomandazione allo Stato membro per accertarsi che prenda tutti i provvedimenti necessari per evitare di essere giudicato inadempiente e di subire sanzioni finanziarie.

Negli ultimi mesi del 2011 una nuova turbativa sui mercati insieme al peggioramento degli indici economici di numerosi Stati e dal declassamento di questi ultimi da parte delle agenzie di

¹¹⁹ “La politica di bilancio dovrebbe essere considerata, secondo la Commissione, una “questione di interesse comune” da parte degli Stati la cui moneta è l'euro, i quali pertanto dovrebbero impegnarsi a consultarsi qualora intendessero adottare riforme in questa materia e quindi dovrebbero essere istituiti meccanismi appropriati di coordinamento tra le istituzioni europee e tra queste e le autorità nazionali per integrare gli indirizzi dell'Unione europea nell'elaborazione dei bilanci a livello nazionale.”, così C. Golino, *Gli effetti e le prospettive del principio del pareggio di bilancio fra dimensione globale, Unione europea e ordinamento nazionale*, www.Giustamm.it, 2013.

¹²⁰ La Commissione formula un parere sulla conformità del progetto di bilancio con i requisiti del patto di stabilità e crescita e con le raccomandazioni specifiche per paese formulate nell'ambito del semestre europeo per quanto riguarda la politica di bilancio.

rating indusse nuovamente i paesi dell'Eurozona a rafforzare, ancora una volta, il coordinamento economico.

A tal proposito, in occasione del Consiglio europeo dell'1-2 marzo 2012 è stato firmato da tutti gli Stati Membri, ad eccezione del Regno Unito e della Repubblica Ceca, il c.d. "Fiscal Compact"¹²¹, il Trattato sulla stabilità, il coordinamento e la governance nell'Unione economica e monetaria.

Il trattato incorpora ed integra in una cornice unitaria alcune delle regole di finanza pubblica e delle procedure per il coordinamento delle politiche economiche in gran parte già introdotte o in via di introduzione nel quadro della nuova governance economica europea¹²².

Tra i punti principali del trattato si segnala, in primis, l'impegno delle parti contraenti ad applicare e ad introdurre, entro un anno dall'entrata in vigore del trattato, con norme costituzionali o di rango equivalente, la "regola aurea" per cui il bilancio dello Stato deve essere in pareggio o in attivo¹²³ (art.3 c.1).

Per quanto attiene al deficit pubblico, aderendo al nuovo Trattato, le parti contraenti si impegnano ad avere un deficit strutturale che non debba superare lo 0,5% del PIL¹²⁴ e, per i paesi il cui debito pubblico è inferiore al 60% del PIL, che non debba superare l'1%.

Qualora il rapporto debito pubblico/PIL superi la misura del 60%, le parti contraenti si impegnano a ridurlo mediamente di 1/20 all'anno per la parte eccedente tale misura, nell'arco di un ventennio.

Inoltre, le stesse si impegnano a coordinare meglio la collocazione dei titoli di debito pubblico, riferendo preventivamente alla Commissione e al Consiglio sui piani di emissione dei titoli di debito.

In accordo poi con quanto previsto dal Patto di Stabilità e Crescita, i paesi sottoscrittori hanno l'obbligo di mantenere il deficit pubblico al di sotto del 3%, in caso contrario scatteranno sanzioni semi-automatiche.

¹²¹ Accordo approvato con un trattato internazionale il 2 marzo 2012 da 25 dei 27 stati membri dell'Unione europea, entrato in vigore il 1° gennaio 2013. Il patto contiene una serie di regole, chiamate "regole d'oro", che sono vincolanti nell'UE per il principio dell'equilibrio di bilancio.

¹²² "La ratifica del c.d. Fiscal Compact e la codificazione del principio del pareggio di bilancio nella Costituzione italiana hanno come conseguenza un duplice accentramento dei poteri verso l'alto: l'Europa ridimensiona significativamente l'autonomia delle politiche di bilancio statali e, contemporaneamente, lo Stato accentra le competenze in materia di bilanci pubblici, ridimensionando l'autonomia (finanziaria) degli enti territoriali.", così P. Bilancia, in *La nuova governance dell'eurozona e i "riflessi" sugli ordinamenti nazionali*, www.federalismi.it, 2012.

¹²³ Al paragrafo 2 dell'art.3 del Trattato troviamo che le parti contraenti devono introdurre il principio del pareggio di bilancio "tramite disposizioni vincolanti e di natura permanente – preferibilmente costituzionale- o il cui rispetto fedele è in altro modo rigorosamente garantito lungo tutto il processo nazionale di bilancio".

¹²⁴ Soglia molto al di sotto del tetto del 3% fissata dagli accordi di Maastricht.

Con la sottoscrizione del Fiscal Compact ogni Stato assume, poi, l'obbligo di garantire correzioni automatiche con scadenze determinate quando non sia in grado di raggiungere altrimenti gli obiettivi di bilancio concordati.

Alla Corte di giustizia dell'UE è affidato il compito di verificare che uno Stato che abbia adottato il Trattato lo abbia poi effettivamente trasposto nelle leggi nazionali.

Inoltre, qualsiasi parte contraente che consideri un'altra parte contraente inadempiente rispetto agli obblighi stabiliti dal patto di bilancio potrebbe adire la stessa Corte di giustizia, anche in assenza di un rapporto di valutazione della Commissione europea, facendo irrogare sanzioni pari all'1% del PIL.

Il Fiscal Compact è stato ratificato da 24¹²⁵ dei 25 firmatari, di cui 17 membri dell'eurozona¹²⁶, ed è entrato perciò in vigore il 1° gennaio 2013, come previsto dall'art. 14¹²⁷ del medesimo Trattato.

Ogni paese, dopo la ratifica del trattato, avrà tempo fino al 1° gennaio 2014 per introdurre la regola che impone il pareggio di bilancio nella legislazione nazionale¹²⁸. Solo i paesi che avranno introdotto tale regola entro il 1° marzo 2014 potranno ottenere eventuali prestiti da parte del Meccanismo Europeo di Stabilità¹²⁹. L'obiettivo, dopo l'entrata in vigore delle nuove norme, è quello di incorporare entro cinque anni il trattato nella vigente legislazione europea.

2.4 Gli obiettivi della politica di bilancio

Per quanto riguarda la politica di bilancio, il saldo di riferimento delle regole europee è l'indebitamento netto, cioè la differenza tra le entrate e le uscite del conto economico delle pubbliche amministrazioni (PA) calcolato con i criteri della contabilità nazionale¹³⁰.

¹²⁵ I 25 Paesi che hanno firmato il Fiscal Compact sono: Belgio, Bulgaria, Danimarca, Germania, Estonia, Irlanda, Grecia, Spagna, Francia, Italia, Cipro, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Ungheria, Malta, Paesi Bassi, Austria, Polonia, Portogallo, Romania, Slovenia, Slovacchia, Finlandia, Svezia. Ad oggi solo il Belgio non ha ancora ratificato il Trattato.

¹²⁶ I 17 membri dell'eurozona che hanno firmato il Trattato sono: Austria, Cipro, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Irlanda, Italia, Lussemburgo, Malta, Paesi Bassi, Portogallo, Slovacchia, Slovenia, Spagna e Bulgaria.

¹²⁷ L'art. 14 del Trattato prevede che lo stesso fosse entrato in vigore laddove fosse stato ratificato almeno da 12 dei Paesi che lo avevano sottoscritto.

¹²⁸ L'Italia lo ha ratificato con la legge n°114 del 23 luglio 2012 "Ratifica ed esecuzione del Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla governance nell'Unione economica e monetaria".

¹²⁹ Il Meccanismo europeo di stabilità (MES), detto anche Fondo salva-Stati, istituito dalle modifiche al Trattato di Lisbona (art. 136) approvate il 23 marzo 2011 dal Parlamento europeo e ratificate dal Consiglio europeo a Bruxelles il 25 marzo 2011, nasce come fondo finanziario europeo per la stabilità finanziaria della zona euro.

¹³⁰ Secondo il Sistema europeo dei conti (SEC95) 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

Tale saldo è soggetto al vincolo della soglia del 3%, al superamento della quale si attivano le procedure correttive previste dalle regole europee.

Altro parametro rilevante in relazione alla politica di bilancio UE, è il rapporto debito/PIL, vincolato, come abbiamo visto, ad essere non superiore al 60% o in diminuzione ad un ritmo soddisfacente.

Inizialmente, tale vincolo non era tenuto in adeguata considerazione ritenendo che potesse essere tollerato un suo valore superiore alla soglia purché mostrasse un'adeguata riduzione nel tempo; in seguito, invece, alle emergenze poste dalla crisi finanziaria ed economica e dei debiti sovrani tale vincolo è stato reso più stringente.

Ai fini del calcolo del rapporto debito/PIL, dobbiamo far riferimento al debito lordo, non tenendo conto, quindi, del valore delle attività che compongono il patrimonio delle amministrazioni pubbliche.

Ciò è dovuto al fatto che molto spesso le attività patrimoniali sono difficilmente liquidabili.

Con la riforma del 2005¹³¹ entra poi, quale concetto chiave utilizzato in materia di sorveglianza e orientamento, il parametro del saldo strutturale, cioè il saldo di bilancio pubblico depurato degli effetti del ciclo economico (o componente ciclica) e delle misure una tantum (per l'approfondimento del concetto di saldo strutturale, si rimanda al paragrafo 2.4.4).

Il Patto di Stabilità e Crescita mira all'obiettivo del miglioramento delle finanze pubbliche in termini strutturali, cioè escludendo gli effetti di un eventuale rallentamento o espansione e delle misure una tantum.

Sempre nell'ambito della riforma del 2005, viene introdotto un ulteriore parametro, l'"Obiettivo di Medio Termine" (OMT).

L'obiettivo di medio termine corrisponde ad un valore che varia da paese a paese e che identifica un risultato di bilancio tale garantire un margine di sicurezza rispetto alla soglia del 3% del PIL stabilito dal Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla governance dell'Unione economica e monetaria (c.d. Fiscal Compact) e assicurare la sostenibilità delle finanze pubbliche (per la definizione di obiettivo di medio termine, si rimanda al paragrafo 2.4.5).

In base alle regole definite nei regolamenti europei, gli Stati membri dovrebbero registrare un saldo di bilancio strutturale corrispondente all'obiettivo di medio termine o in rapida

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. Il conto economico consolidato delle amministrazioni pubbliche, redatto annualmente a consuntivo dall'ISTAT in termini di contabilità nazionale seguendo il SEC95, registra l'impatto economico delle operazioni gestionali degli enti della PA sulla base del criterio di competenza economica.

¹³¹ Cfr. i regolamenti (CE) n. 1055 e 1056 del 2005.

convergenza ad esso (con una correzione annuale del saldo strutturale pari almeno a 0,5 punti percentuali di PIL).

Gli Stati membri con un livello di debito che ecceda il 60% del PIL o che presentino rischi pronunciati per la complessiva sostenibilità del debito dovrebbero osservare una velocità di convergenza all'obiettivo di medio termine maggiore.

Per tutti i paesi, è richiesto un più elevato aggiustamento nelle fasi positive del ciclo economico così da avere maggiore flessibilità in quelle negative.

Per gli Stati membri dell'area dell'euro l'obiettivo di medio termine deve essere specificato entro un intervallo compreso tra -1% del PIL e il pareggio, o il surplus.

I paesi dell'area-euro firmatari del Fiscal Compact, come visto in precedenza, si sono impegnati al contenimento dell'obiettivo di medio termine al di sopra di -0,5 per cento del PIL, a meno che il rapporto debito/PIL non sia al di sotto del 60% e ci siano bassi rischi per la sostenibilità delle finanze pubbliche.

Le modifiche introdotte nel 2011, invece, con il c.d. Six pack mirano a fondare il controllo delle finanze pubbliche sul nuovo concetto di politica di bilancio prudente, la cui funzione è quella di agevolare il percorso di convergenza verso l'obiettivo di medio termine.

A tal fine viene introdotta una regola della spesa che rafforza e agevola il rispetto dell'obiettivo di medio termine fissando un limite massimo per l'evoluzione temporale della spesa pubblica (per un approfondimento si rimanda al paragrafo 2.4.6).

Secondo quanto evidenziato nei documenti preparatori, la modifica nasce dalla considerazione che il saldo strutturale si era dimostrato un indicatore insufficiente della posizione di bilancio dei paesi, sia a causa della difficoltà di verificare la posizione ciclica dell'economia, sia per l'inadeguata considerazione delle entrate straordinarie non direttamente connesse con l'andamento ciclico (per la definizione di entrate temporanee, si veda il paragrafo 2.4.4).

L'introduzione della regola sulla spesa implica che le entrate temporanee, e parte delle risorse ordinarie per i paesi che non hanno raggiunto l'obiettivo di medio termine, siano destinate alla riduzione del disavanzo e quindi del debito.

Per i paesi che hanno già raggiunto l'obiettivo di medio termine, la crescita annuale della spesa non dovrebbe essere superiore ad un tasso di crescita del PIL a medio termine definito come "prudente".

Per i paesi che, invece, non hanno raggiunto l'obiettivo di medio termine, il tasso di crescita della spesa dovrebbe essere inferiore al tasso prudente di crescita del PIL a medio termine.

Secondo le nuove norme, il tasso prudente di crescita a medio termine viene valutato sulla base delle proiezioni del prodotto potenziale su un orizzonte temporale di dieci anni aggiornato a intervalli regolari.

Il controllo dei flussi di bilancio (saldo strutturale e spesa) è, infine, complementare all'obiettivo di riduzione del debito pubblico in eccesso alla soglia del 60%, secondo la regola sul debito introdotta dal c.d. Six pack (si veda il paragrafo 2.4.7).

Come già sottolineato, il parametro del debito, fin dall'inizio presente nei Trattati, era stato lasciato in una posizione marginale nell'applicazione della procedura di sorveglianza, principalmente per l'ambiguità della nozione di "ritmo adeguato di riduzione" richiesta per valutare lo sforzo di un paese per riportare al livello soglia il rapporto stesso.

Con la riforma della governance europea, in seguito alla introduzione della formula di riferimento per la riduzione del rapporto debito/PIL, l'andamento del rapporto (qualora superiore al 60%) viene, invece, preso in considerazione esplicitamente ai fini dell'adozione delle decisioni nel quadro della procedura per i disavanzi eccessivi.

Il mancato rispetto del criterio del debito, però, non implica automaticamente l'apertura di una procedura per disavanzo eccessivo nei confronti di un paese, poiché la valutazione finale dovrebbe tener conto di alcuni fattori di rischio, quali la struttura del debito, il livello di indebitamento del settore privato, le passività implicite connesse all'invecchiamento, ovvero, la sostenibilità a lungo termine dei sistemi previdenziali.

2.5 Il braccio preventivo: procedure di sorveglianza e semestre europeo

Per quanto riguarda il braccio preventivo del Patto di Stabilità e crescita, la proposta di modifica (COM(2010)526) mira a fondare il controllo delle finanze pubbliche sul nuovo concetto di politica di bilancio prudente, la cui funzione è quella di agevolare il percorso di convergenza verso l'obiettivo di medio termine.

La proposta di modifica nasce dalla considerazione che il saldo strutturale di bilancio si è mostrato essere un indicatore insufficiente della posizione fiscale dei paesi, sia a causa della difficoltà di verificare la posizione ciclica dell'economia, sia per l'inadeguata considerazione delle entrate straordinarie non direttamente connesse con l'andamento del ciclo.

Il braccio preventivo del Patto di stabilità e crescita mira, quindi, ad assicurare, attraverso la definizione di procedure di sorveglianza (cioè di una vigilanza ex ante dei parametri di riferimento delle politiche stesse), che gli Stati membri seguano politiche di bilancio sostenibili nel medio periodo.

Le procedure previste nell'ambito del braccio preventivo dovrebbero assicurare, inoltre, che i limiti previsti dal Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), 3% del PIL per il deficit e 60% per il debito, non siano oltrepassati nel corso di un normale ciclo economico.

Le procedure e la tempistica di azione della sorveglianza sono definite nell'ambito del c.d. Semestre europeo per il coordinamento delle politiche economiche¹³².

Vengono, in particolare, definite le scadenze per la presentazione dei Programmi di Stabilità (PdS) e dei Programmi nazionali di riforma (PNR).

I Programmi di stabilità, sono documenti alla base della sorveglianza multilaterale delle posizioni di bilancio e del coordinamento delle politiche economiche, redatti secondo linee guida indicate nel Codice di condotta¹³³ e sulla base delle direttive strategiche fornite dal Consiglio europeo all'inizio di ciascun semestre.

La funzione principale del Programma di stabilità è quella di consentire alla Commissione europea e al Consiglio europeo di valutare la corrispondenza della politica di bilancio degli Stati membri con gli obiettivi di medio termine, nonché il rispetto del processo di convergenza e della regola sulla spesa.

I Piani Nazionali di Riforma sono, invece, documenti che descrivono le politiche di riforma che gli Stati membri dell'UE intendono adottare per promuovere la crescita e l'occupazione.

Entrambi i documenti devono essere presentati annualmente entro la prima metà del mese di aprile e comunque non più tardi del 30 di aprile¹³⁴.

2.5.1 Il semestre europeo

Il Semestre europeo¹³⁵, come già descritto in precedenza, si configura come un ciclo di procedure definite temporalmente in modo tale da assicurare un coordinamento ex ante e un'adeguata sorveglianza delle politiche economiche e di bilancio nell'Eurozona e nell'UE da parte del Consiglio Europeo, su impulso della Commissione europea.

Il Semestre europeo assicura che gli Stati membri discutano dei rispettivi programmi di bilancio secondo un calendario prefissato nel corso dell'anno.

La ratio è quella di favorire una guida politica e strategica da parte delle autorità europee nella prima metà di ciascun esercizio, cioè nel periodo in cui le politiche e le decisioni di bilancio sono ancora in una fase di programmazione.

¹³² La delibera del Consiglio ECOFIN del 7 settembre 2010 istituisce il Semestre europeo a decorrere dal 1 gennaio 2011. Il regolamento (CE) n. 1466/97, come modificato dal regolamento (CE) 1175/2011, ne costituisce la fonte normativa. Maggiori dettagli saranno esaminati nel testo.

¹³³ Il codice di condotta contiene nello specifico le linee guida sul formato e sul contenuto dell'aggiornamento dei Programmi di Stabilità, che definiscono gli elementi informativi che tale documento deve contenere. Per un approfondimento si veda il Codice di condotta http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/sgp/pdf/coc/code_of_conduct_en.pdf.

¹³⁴ Cfr. l'articolo 4 del regolamento (CE) 1466/97.

¹³⁵ Cfr. Consiglio europeo del 7 settembre 2010.

La proposta della Commissione europea COM (2010) 526 contiene rilevanti modifiche in relazione alla tempistica richiesta agli Stati membri con riferimento ai Programmi di Stabilità (che vengono presentati dagli Stati membri appartenenti all'area euro) ed ai Programmi di convergenza (presentati dagli Stati membri non appartenenti all'area euro).

Entrambe le tipologie di programmi dovranno essere sottoposte annualmente alla Commissione europea ed al Consiglio tra il 1° ed il 30 aprile ed il Consiglio provvederà ad esaminarli entro tre mesi dal loro ricevimento.

Sulla base del nuovo Codice di condotta sull'attuazione del Patto di Stabilità e crescita, approvato dal consiglio ECOFIN¹³⁶ il 7 settembre 2010, gli Stati membri conosceranno e saranno vincolati a tenere conto degli indirizzi stabiliti in sede europea all'atto della predisposizione dei Programmi di Stabilità e convergenza elaborati nell'ambito del Patto di Stabilità e crescita, e dei Piani di riforma nazionali (PNR) necessari per rispettare i parametri definiti.

Ai singoli Stati membri viene anche richiesto l'aggiornamento dei programmi di stabilità e convergenza preferibilmente intorno alla metà del mese di aprile ed in ogni caso entro la fine di aprile.

Il medesimo Codice di condotta prevede che gli Stati membri tengano conto delle raccomandazioni del Consiglio europeo, in particolare nella fase della redazione dei bilanci, coinvolgendo adeguatamente il Parlamento; richiede, inoltre, che le procedure nazionali di bilancio siano tali da risultare complementari rispetto al Patto di Stabilità e crescita.

Il semestre europeo ha preso avvio a partire dal 2011, con la seguente tempistica:

- GENNAIO: presentazione da parte della Commissione Europea dell'”Analisi annuale sulla crescita” la quale definisce le priorità in materia di politiche macroeconomiche;
- MARZO: il Consiglio europeo definisce, sulla base dell'Analisi annuale della crescita, gli orientamenti dell'UE per le politiche economiche e per le politiche nazionali di bilancio;
- FINE APRILE: ciascuno Stato membro sottopone il proprio Programma di Stabilità e il Piano Nazionale di Riforma alla Commissione europea, tenendo conto delle linee guida dettate dal Consiglio europeo;

¹³⁶ Con il termine Consiglio Ecofin si indica il Consiglio Economia e finanza (in inglese Economic and Financial Affairs Council - acronimo: ECOFIN), che è una delle formazioni in cui si riunisce il Consiglio dell'Unione europea. Nella formazione *Economia e finanza* il consiglio è composto dai ministri dell'economia e delle finanze degli stati membri, ed eventualmente dai ministri del bilancio.

Il Consiglio Ecofin si riunisce una volta al mese a Bruxelles o a Lussemburgo; inoltre si riunisce in via informale una volta ogni sei mesi nel paese che in quel momento detiene la presidenza di turno del Consiglio dell'UE.

- MAGGIO-INIZIO GIUGNO: sulla base dei Programmi di Stabilità e dei Programmi Nazionali di Riforma, la Commissione europea elabora le raccomandazioni di politica economica e di bilancio rivolte ai singoli Stati membri;
- GIUGNO: il Consiglio ECOFIN e, per la parte che gli compete, il Consiglio Occupazione e Affari sociali, approvano le raccomandazioni della Commissione europea, anche sulla base degli orientamenti espressi dal Consiglio europeo di giugno;
- SECONDA META' DELL'ANNO: gli Stati membri approvano le rispettive leggi di bilancio tenendo conto delle raccomandazioni ricevute.

In sintesi, nel nuovo quadro procedurale, il ciclo di bilancio inizia in marzo, quando, sulla base di un rapporto redatto dalla Commissione europea, il Consiglio individua le principali sfide di politica economica per l'UE e fornisce orientamenti strategici sulle politiche da adottare.

In aprile, tenendo conto delle linee guida del Consiglio, i paesi membri presentano un aggiornamento dei programmi di stabilità o convergenza e dei programmi nazionali di riforma.

Nei mesi di maggio e giugno, infine, la Commissione europea ed il Consiglio dell'Unione europea formulano le raccomandazioni e le opinioni sui programmi a cui i paesi membri devono attenersi nella definizione dei propri bilanci.

Nell'Analisi annuale sulla crescita dell'anno successivo, la Commissione europea dà conto dei progressi conseguiti dai paesi membri nell'attuazione delle raccomandazioni stesse.

2.5.2 Il contenuto del Programma di Stabilità

I regolamenti europei prevedono che gli Stati membri sottopongano al Consiglio Europeo e alla Commissione Europea le informazioni necessarie allo svolgimento della sorveglianza multilaterale, nella forma appunto dei Programmi di stabilità (PdS).

Le analisi presentate devono riguardare un periodo pluriennale che includa il consuntivo dell'anno precedente, l'esercizio corrente e le previsioni 10 programmatiche per i successivi tre anni.

Il Programma di Stabilità deve in particolare contenere:

- l'indicazione dell'obiettivo di medio termine (OMT) o l'eventuale sentiero di aggiustamento verso l'obiettivo di medio termine (cioè i livelli prefissati anno per anno fino al suo raggiungimento), il sentiero stimato del rapporto debito/PIL, il tasso programmato di crescita della spesa, tenuto conto della regola richiesta dal regolamento stesso e delle misure discrezionali dal lato dell'entrata;
- le ipotesi economiche sottostanti (crescita, occupazione, inflazione e altre importanti variabili);

- una descrizione e valutazione delle misure di bilancio necessarie (se necessarie) per raggiungere gli obiettivi della politica di bilancio;
- un'analisi dell'effetto di possibili cambiamenti nelle principali ipotesi economiche sulla posizione di bilancio e di debito (c.d. analisi di sensitività);
- le ragioni della deviazione (se esistente) dal sentiero di aggiustamento precedentemente indicato verso l'obiettivo di bilancio di medio termine.

Il Programma di Stabilità dovrebbe essere basato sullo scenario macroeconomico e di bilancio più probabile o più prudente.

Le proiezioni macroeconomiche e di bilancio sono confrontate con le proiezioni della Commissione europea più recenti ed aggiornate e, eventualmente, con quelle di altri istituti indipendenti.

Differenze significative tra lo scenario macroeconomico e di bilancio scelto nel Programma di Stabilità e le proiezioni della Commissione europea dovrebbero essere descritte e argomentate, specialmente quelle relative alle ipotesi sui livelli e la crescita di variabili esterne.

2.5.3 La sorveglianza sui progetti di bilancio

Nel maggio del 2013 con l'approvazione del c.d. Two Pack abbiamo visto si è puntato ad integrare il quadro della governance economica puntando, in particolare, sul coordinamento e sulla sorveglianza rinforzata.

La motivazione della proposizione del c.d. Two pack è rintracciabile nella "...crisi, a causa della sempre maggiore interdipendenza e suscettibilità di effetti di spill-over nelle rispettive decisioni di bilancio"¹³⁷.

Uno dei due regolamenti introduce una tempistica comune per la presentazione e l'esame dei documenti di bilancio da parte degli Stati membri della zona euro¹³⁸.

In particolare, gli Stati membri devono rendere disponibili i propri progetti di bilancio entro il 15 ottobre dell'esercizio precedente a quello di riferimento e devono approvare tali documenti entro il 31 dicembre.

Come sottolineato in precedenza, la principale innovazione di questo regolamento consiste nella previsione che la Commissione europea esprima un parere sul progetto di bilancio dei singoli Stati membri entro il 30 novembre, evidenziando se questo è in linea con i requisiti del Programma di Stabilità e con le raccomandazioni formulate in relazione alle politiche di

¹³⁷ Cfr. European Commission, MEMO/13/196.

¹³⁸ Regolamento (UE) n. 473/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 maggio 2013, sulle disposizioni comuni per il monitoraggio e la valutazione dei documenti programmatici di bilancio e per la correzione dei disavanzi eccessivi negli Stati membri della zona euro.

bilancio; il parere perverrebbe, quindi, nel corso dell'iter di approvazione presso i rispettivi Parlamenti.

Se la Commissione valutasse che la proposta esaminata non soddisfi le regole del Programma di Stabilità può richiedere allo Stato membro di apportare modifiche entro un tempo predeterminato.

La valutazione sui progetti di bilancio da parte della Commissione ha luogo in autunno, cioè a completamento del semestre europeo precedente e prima dell'inizio del successivo, facilitando la discussione nell'ambito dell'Eurogruppo.

Importante ricordare come il Two pack non fornisce alla Commissione il potere di cambiare i progetti di bilancio nazionali, né crea una obbligazione per gli Stati membri di seguire nei singoli dettagli il parere della Commissione¹³⁹.

Il regolamento risulterebbe, pertanto, complementare al vigente quadro di regole di bilancio, fornendo anche un follow-up delle raccomandazioni formulate a ciascuno Stato membro. Inoltre, poiché riguarda il monitoraggio e la valutazione dei bilanci di previsione al fine di verificare che i progetti di bilancio rispettino gli obiettivi indicati nei documenti programmatici, aiuterebbe ad assicurare la coerenza tra la programmazione effettuata nel Programma di Stabilità e le misure di politica economica effettivamente adottate.

Il regolamento elenca i contenuti informativi che devono essere trasmessi alle istituzioni europee entro il 15 ottobre, precisando che debbano essere riportate almeno tutte le informazioni fornite nei Programmi di Stabilità.

In particolare bisogna fornire informazioni riguardo:

- l'obiettivo del saldo di bilancio per le amministrazioni pubbliche articolato per sotto-settore;
- le previsioni a politiche invariate per le spese e le entrate in rapporto al PIL;
- gli obiettivi di spesa e di entrata per la Pubblica Amministrazione e le loro componenti principali, tenendo presente il tasso di crescita della spesa al netto delle misure discrezionali richiesto dalle regole europee;
- informazioni rilevanti sulla spesa pubblica per funzione e, ove possibile, indicazione dell'impatto distributivo atteso dalle principali misure di spesa e di entrata;
- descrizione e quantificazione delle misure di spesa e di entrata necessarie, anche a livello di sotto settore, per colmare l'eventuale divario tra gli obiettivi e i tendenziali a politiche invariate;
- le principali ipotesi sulle previsioni macroeconomiche e sugli sviluppi economici di rilievo per il raggiungimento dei target di bilancio;

¹³⁹ Cfr. European Commission, MEMO/13/196.

- un annesso contenente le metodologie, i modelli economici, le ipotesi e i parametri sottostanti alle previsioni di bilancio e la stima dell'impatto delle misure aggregate di bilancio sulla crescita economica;
- indicazioni su come le misure proposte tengono conto delle raccomandazioni del Consiglio.

Infine, il regolamento interviene nel rafforzamento della trasparenza e sostenibilità delle finanze pubbliche nazionali, chiedendo che gli Stati membri assicurino l'operatività a livello interno di istituzioni indipendenti per le analisi di bilancio e fondino le proprie previsioni di bilancio su previsioni macroeconomiche indipendenti.

Con riferimento alle previsioni indipendenti, il regolamento chiarisce che sono considerate indipendenti le previsioni prodotte o avallate dal c.d. fiscal council o organismo indipendente.

Il regolamento richiede che nei documenti di bilancio sia reso esplicito se le previsioni macroeconomiche siano state fornite dall'organismo indipendente o se siano state da questo avallate.

Con riferimento all'istituzione dei c.d. fiscal council, oltre alla definizione delle caratteristiche che questi organismi devono presentare¹⁴⁰, il regolamento esplicita anche le funzioni che tali organismi sono tenuti a svolgere.

In particolare, essi hanno il compito di monitorare il rispetto delle regole fiscali previste nei regolamenti europei, nonché pubblicare rapporti di analisi sul rispetto degli obiettivi.

Tra le altre cose, hanno il compito di valutare le circostanze che dovrebbero portare all'attivazione del meccanismo correttivo previsto in caso di deviazione significativa dall'obiettivo di medio termine o in caso di evento eccezionale.

2.5.4 Il saldo di bilancio strutturale

A seguito della modifica del Patto di Stabilità e Crescita, gli obiettivi di bilancio annuali e di medio termine dei paesi dell'Unione europea sono fissati in termini strutturali.

L'introduzione nella legislazione italiana del concetto di saldo strutturale integra la definizione degli obiettivi programmatici espressi in termini nominali, i quali non dipendono solamente dalle misure di politica fiscale adottate dal governo ma reagiscono spontaneamente alle evoluzioni del contesto economico, che permettono di valutare la componente discrezionale della politica fiscale.

¹⁴⁰ Istituzioni strutturalmente o funzionalmente indipendenti dalle autorità di politica fiscale, la cui costituzione e operatività sia definita con legge e abbiano la facoltà di comunicare con l'opinione pubblica. La procedura di nomina dei membri deve garantire la selezione di soggetti esperti e competenti. Tali istituzioni devono essere dotate di adeguato personale e risorse.

Il saldo di bilancio corretto per ciclo, o saldo strutturale, è l'indicatore che esprime la situazione dei conti pubblici coerente con il prodotto potenziale dell'economia, ossia al netto della componente ciclica e delle misure di bilancio una tantum.

La componente ciclica, a sua volta, misura l'operare degli stabilizzatori automatici, vale a dire la variazione delle entrate fiscali e delle spese per ammortizzatori sociali in seguito a fluttuazioni congiunturali.

Le misure temporanee e una tantum possono essere definite, invece, come le misure aventi un effetto transitorio sul bilancio e che non comportano una sostanziale cambiamento della posizione intertemporale dello stesso.

Il saldo di bilancio strutturale si ottiene sottraendo dal saldo di bilancio nominale la componente ciclica e gli effetti delle misure una tantum e di altre misure temporanee, ovvero:

$$\text{Saldo strutturale} = \text{saldo nominale} - \text{componente ciclica} - \text{una tantum}$$

L'opportunità di adottare il saldo strutturale nasce dalla considerazione del fatto che quello nominale non consenta una corretta interpretazione della politica di bilancio discrezionale in quanto influenzato da fattori temporanei legati all'andamento del ciclo economico: esso tende a migliorare nelle fasi di espansione economica e a peggiorare in quelle di contrazione a causa degli effetti del ciclo economico sulle entrate e sulle spese di bilancio.

Da un lato, la base imponibile di molte imposte si muove nella stessa direzione dell'attività economica (gli incassi IVA, per esempio, dipendono dall'ammontare dei consumi finali, mentre quelli dell'IRPEF dal reddito prodotto).

Dall'altro, alcune componenti della spesa pubblica si muovono in direzione opposta a quella dell'attività economica (nelle fasi di contrazione, per esempio, aumenta la spesa per gli ammortizzatori sociali volti ad alleviare gli effetti della disoccupazione).

Tali componenti del bilancio delle amministrazioni pubbliche, dette stabilizzatori automatici, non sono soggette al controllo discrezionale della politica di bilancio in quanto legate al generale andamento dell'economia e alle caratteristiche del sistema del prelievo e della spesa. Pertanto, nelle fasi avverse del ciclo economico la correzione ciclica neutralizza l'effetto negativo operato dagli stabilizzatori automatici sul saldo di bilancio e il disavanzo di bilancio strutturale tende ad essere inferiore a quello nominale, e viceversa nelle fasi positive del ciclo.

Ne consegue che si possa essere in pareggio strutturale ed avere al contempo un disavanzo nominale.

La componente ciclica del saldo di bilancio delle amministrazioni pubbliche si ottiene moltiplicando un parametro di aggiustamento ciclico del saldo di bilancio per l'Output gap¹⁴¹ ovvero per la differenza tra il PIL effettivo e quello potenziale:

Componente ciclica del saldo di bilancio = parametro di aggiustamento ciclico X output gap

Il parametro di aggiustamento ciclico è definito dalla semi-elasticità del saldo di bilancio, che misura la reazione del rapporto tra saldo di bilancio e PIL rispetto alle variazioni cicliche del PIL stesso¹⁴².

La semi-elasticità è stimata con metodi statistici e per l'Italia è pari a 0,55.

Il PIL potenziale, sia passato che futuro, è stimato con metodi statistici dal Ministero dell'economia e delle finanze.

E' evidente come possano sorgere dubbi sull'affidabilità di variabili stimate anziché osservate: le tecniche statistiche per stimare il PIL potenziale sono numerose e forniscono spesso risultati contrastanti tra loro.

Per queste ragioni, e per aumentare il livello di trasparenza delle statistiche ufficiali, i paesi membri dell'Unione europea utilizzano un modello condiviso per la stima della componente ciclica del saldo di bilancio.

La metodologia utilizzata per stimare il prodotto potenziale e l'output gap è comune a tutti i paesi UE ed è basata sulla funzione di produzione¹⁴³.

Tale metodologia è stata approvata dal Consiglio ECOFIN e viene periodicamente discussa e rivista all'interno del Comitato di Politica Economica e dell'"Output Gap Working Group" (EPC-OGWG).

In conclusione, una regola di pareggio di bilancio strutturale implica un pareggio di bilancio nominale solo nel caso di output gap pari a zero; altrimenti, a seconda dell'andamento ciclico, si potranno registrare avanzi o disavanzi nominali nel pieno rispetto della regola.

Nelle fasi alterne del ciclo economico, disavanzi e avanzi di bilancio nominali tendono a compensarsi a vicenda, preservando gli effetti di politiche bilancio anti-cicliche.

Pertanto il vincolo del pareggio di bilancio strutturale consente di registrare un saldo nominale negativo nelle fasi recessive, ma allo stesso modo vincola al conseguimento di un saldo nominale positivo nelle fasi favorevoli del ciclo.

¹⁴¹ L'Output gap è l'indicatore che sintetizza la posizione ciclica dell'economia e permette di formulare i saldi strutturali.

¹⁴² Tale definizione del parametro di aggiustamento ciclico è operativa dall'inizio del 2013. Precedentemente esso era definito dalla "sensibilità" del saldo di bilancio, calcolata in modo diverso. La nuova metodologia è risultata in una modifica dei valori dei parametri di aggiustamento ciclico delle entrate e delle spese, mentre il parametro relativo al saldo (0,55) non risulta molto diverso da quello fino ad ora applicato (0,5).

¹⁴³ Cfr. D'Auria et al., The production function methodology for calculating potential growth rates and output gaps, European Economy, Economic papers n. 420, 2010.

L'esclusione delle misure una tantum e temporanee dal calcolo del saldo di bilancio strutturale viene giustificata dal fatto che tali misure comportano effetti transitori (incidendo sul bilancio solo per pochi esercizi finanziari) e non dovrebbero pertanto figurare in un indicatore della sostenibilità delle finanze pubbliche.

Il Codice di condotta per l'implementazione del Patto di stabilità e crescita¹⁴⁴ definisce le misure una tantum e temporanee come “...provvedimenti aventi effetti transitori sul bilancio pubblico, incapaci però di produrre cambiamenti duraturi sui saldi strutturali”.

Tale classificazione è legata ad atti ed eventi, non necessariamente corrispondenti a scelte discrezionali, che generano maggiori uscite o più comunemente maggiori entrate, che non possono considerarsi, però, durature in quanto soggette ad esaurirsi nel corso di un anno o di un numero limitato di anni.

La normativa comunitaria non individua precisi criteri di definizione in base ai quali catalogare con certezza le diverse misure di spesa o di entrata.

A fini esemplificativi il Codice di condotta include tra le misure una tantum la vendita di beni patrimoniali non finanziari, gli incassi derivanti da aste di vendita di licenze di proprietà pubblica, le entrate connesse ai condoni fiscali, gli incassi derivanti dal trasferimento di obblighi pensionistici e le spese di emergenza di breve periodo connesse a disastri naturali.

Un'analisi di maggior dettaglio è fornita da altre pubblicazioni della Commissione europea¹⁴⁵ che, oltre a sottolineare come le misure in questione presentino un carattere non ricorrente, integrano la lista aperta del Codice di condotta con altre voci, aventi parimenti carattere meramente indicativo.

Tali voci includono, tra l'altro, le modifiche legislative di carattere temporaneo aventi effetti sulla tempistica degli incassi e dei pagamenti con effetti positivi sul bilancio, le modifiche di aliquote fiscali chiaramente annunciate come temporanee, gli effetti conseguenti a sentenze della Corte di giustizia europea, o a decisioni di altre istituzioni, sia nel caso che queste comportino incassi (come i rimborsi al governo di sussidi, a seguito di decisioni della Commissione), sia nel caso che ne derivino pagamenti (come i rimborsi di imposte dichiarate illegittime), le operazioni di cartolarizzazione con effetti positivi sul bilancio, le spese di breve periodo a carattere emergenziale connesse con grandi eventi eccezionali (come le azioni militari).

Viene in particolare sottolineata la necessità di una particolare cautela nell'includere tra le misure una tantum quelle aventi effetti peggiorativi sul deficit al fine di evitare qualsiasi

¹⁴⁴ Specifications on the implementation of the Stability and Growth Pact and Guidelines on the format and content of Stability and Convergence Program, disponibile all'URL http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/sgp/pdf/coc/code_of_conduct_en.pdf.

¹⁴⁵ Cfr. in particolare European Commission, Public finances in EMU - 2006, European Economy n. 3, gennaio 2006, capitolo 4.

incentivo per gli Stati membri ad adottare, nell'ambito della legislazione di spesa, misure di carattere temporaneo escluse nel calcolo dei saldi strutturali.

Al fine di migliorare la comprensione del quadro di riferimento appare utile chiarire la distinzione tra entrate una tantum e temporanee (c.d. one off revenues) ed entrate straordinarie (c.d. windfall revenues).

Mentre le prime derivano da misure che hanno un impatto limitato nel tempo, in ambito tanto finanziario che legislativo, le entrate straordinarie sono invece quelle derivanti da misure che hanno un impatto legislativo permanente e il cui gettito risente dell'andamento ciclico della base imponibile, come ad esempio le entrate derivanti dalla tassazione delle plusvalenze realizzate su alcuni cespiti patrimoniali. In particolare, le windfall revenues sono quelle entrate eccedenti il gettito prevedibile in base alle informazioni sul quadro macroeconomico disponibili¹⁴⁶.

Barrios e Rizza (2010)¹⁴⁷, analizzando la situazione fiscale degli Stati membri dell'Unione europea negli anni precedenti la crisi, mostrano come diversi paesi hanno beneficiato di consistenti entrate straordinarie che hanno consentito loro di registrare una buona performance di bilancio fino al 2007: è il caso di Spagna e Irlanda, che grazie alla crescita dei valori immobiliari hanno goduto di entrate straordinarie molto elevate.

Il problema di questa tipologia di entrate sta proprio nella loro irregolare correlazione con gli andamenti ciclici: anche depurando la performance del saldo di bilancio dagli effetti del ciclo economico non si riuscirebbe, infatti, a isolare l'eccezionalità di questa componente di entrata. Come evidenziato nell'articolo citato, negli anni precedenti la crisi del 2009 il mancato riconoscimento di questa criticità ha indotto molti paesi ad utilizzare margini di libertà per un aumento della spesa pubblica finanziato da entrate straordinarie.

Per quanto riguarda l'Italia, le condizioni cicliche verificatesi nel corso del 2012 e del 2013 sono esemplificate da un livello elevato di output gap che permarrà, nonostante i segnali di ripresa, anche nel 2014.

La stima del prodotto potenziale, dopo la significativa riduzione dello 0,7% e dello 0,4% nel 2012 e nel 2013 si attesterebbe a -0,1% nel 2014.

A partire dal 2015, il prodotto potenziale mostrerebbe un recupero sino a raggiungere un tasso di crescita pari allo 0,8% nel 2018¹⁴⁸.

¹⁴⁶ Sulla definizione di windfall revenues si veda anche R. Morris et al., *Explaining Government Revenue Windfalls and Shortfalls. An Analysis for Selected EU Countries*, ECB Working Paper n. 1114, novembre 2009.

¹⁴⁷ Cfr. S. Barrios e P. Rizza, *Unexpected changes in tax revenues and the stabilisation function of fiscal policy. Evidence for the European Union, 1999-2008*, *European Economy - Economic Papers* n. 404, febbraio 2010.

¹⁴⁸ Si veda il Programma di Stabilità 2014 allegato al Documento di Economia e Finanza 2014.

Nella tabella seguente vengono presentate le stime dell'output gap contenute nelle previsioni invernali della Commissione europea pubblicate nel mese di febbraio 2014¹⁴⁹.

Tabella 2.1 - Output Gap dell'Italia

2013	2014	2015	Media	Minimo	Massimo	Deviazione Standard	Output Gap Rappresentativo
-4,3	-3,6	-2,4	0,2	-4,5	3,3	2,0	-2,7

L'output gap rappresentativo è derivato sulla base della metodologia concordata a livello europeo e descritta nel Rapporto Public Finances in EMU 2013, European Economy n.4, 2013. Le statistiche distributive sono calcolate sul dato italiano considerando l'intervallo temporale dal 1965 al 2013.

Fonte: Commissione Europea, 2014 Winter Forecast.

L'output gap dopo aver registrato un livello record pari a -4,5% del PIL potenziale nel 2013, è previsto ridursi nel 2014 intorno ad un valore pari a -3,6% del PIL potenziale, ben al di sotto del livello considerato rappresentativo, ossia di quel valore che, sulla base della metodologia concordata a livello europeo, dovrebbe prevalere in condizioni recessive secondo un "ciclo economico normale".

Tali condizioni rendono problematico l'avvicinamento all'obiettivo di medio termine con riferimento alle nuove indicazioni del Patto di Stabilità e Crescita.

Se, invece, consideriamo la stima dell'output gap in valore assoluto, questa risulta più ampia del livello dell'output gap rappresentativo prevalente in condizioni cicliche normali, il quale viene stimato dalla Commissione intorno ad un valore pari a -2,7% del PIL potenziale per il 2012.

Pertanto, nel 2014 le condizioni di grave recessione economica permarrebbero, esaurendosi solo nel 2015 quando il livello dell'output gap risulterebbe essere in linea con quello considerato rappresentativo.

Negli anni a seguire si registrerebbe una graduale chiusura dell'output gap, il quale tornerebbe ad essere positivo e pari allo 0,6% del PIL potenziale nel 2018¹⁵⁰.

In linea, invece, con la metodologia concordata a livello europeo il miglioramento del saldo strutturale è stimato pari a 2,8 punti percentuali del PIL, alla luce degli aggiustamenti significativi avvenuti nel biennio 2012-2013 riguardo la politica di bilancio.

¹⁴⁹ European Economic Forecast Winter 2014, febbraio 2014.

¹⁵⁰ Cfr. Programma di Stabilità 2014, allegato al Documento di Economia e Finanza 2014.

2.5.5 L'obiettivo di medio termine

L'Obiettivo di medio termine (OMT) è un obiettivo per il saldo di bilancio strutturale, che - in base al regolamento (CE) n. 1466/1997 - uno Stato membro della UE si impegna a realizzare in un certo orizzonte temporale.

La politica di bilancio di un paese, pertanto, risulta vincolata a conseguire un valore del saldo strutturale pari o migliore dell'obiettivo di medio termine, il quale persegue una triplice finalità:

- fornire un margine di sicurezza contro la possibilità che, a fronte di un peggioramento delle condizioni economiche, il disavanzo di bilancio nominale peggiori superando il valore di riferimento del 3% del PIL. Il margine di sicurezza per ciascuno Stato membro è individuato considerando la variabilità della produzione e la sensibilità del bilancio alle oscillazioni del PIL;
- garantire un rapido progresso verso la sostenibilità delle finanze pubbliche, definita in senso lato per includere sia le passività esplicite corrispondenti agli attuali stock di debito che le passività implicite associate con il previsto deterioramento dei saldi di bilancio causati dall'invecchiamento della popolazione;
- consentire spazi di manovra, soprattutto per investimenti pubblici.

L'obiettivo di medio termine è differenziato per ogni Stato membro per tener conto delle diverse condizioni di bilancio ed economiche, oltre che della sostenibilità della finanza pubblica¹⁵¹.

Più in dettaglio, l'obiettivo di medio termine specifico di ogni paese è il più ambizioso rispetto ai seguenti valori alternativi, cioè:

- $OMT^{EURO/ERM2}$, indica l'impegno assunto dai paesi aderenti all'area dell'euro (EURO) (o aderenti al secondo meccanismo di tasso di cambio europeo (ERM II)) a raggiungere un saldo di bilancio strutturale non inferiore al -1% del PIL. Tuttavia, i paesi firmatari del Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla governance dell'Unione economia e monetaria (c.d. Fiscal compact) si sono impegnati al conseguimento di un $OMT^{EURO/ERM2}$ pari a -0,5 per cento¹⁵²;
- OMT^{MB} , dove MB sta per minimum benchmark, che rappresenta il valore del saldo di bilancio strutturale che assicura il rispetto del vincolo nominale del 3% durante il ciclo economico, tenendo conto della volatilità del PIL registrata in passato e della sensibilità

¹⁵¹ Il Codice di Condotta per la Redazione dei Programmi di Stabilità definisce l'obiettivo di medio termine sulla base di indicatori specifici per ciascun paese quali il tasso di crescita potenziale di lungo periodo, il livello corrente del rapporto debito/PIL e l'ammontare delle passività implicite legate all'invecchiamento della popolazione. Cfr. *Specifications on the implementation of the Stability and Growth Pact and Guidelines on the format and content of Stability and Convergence Programmes*, 2012. http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/sgp/pdf/coc/code_of_conduct_en.pdf.

¹⁵² Per i paesi firmatari del Fiscal compact che presentino un rapporto debito/PIL inferiore al 60% e bassi rischi per la sostenibilità di lungo termine, tale limite rimane, invece, del -1%.

del bilancio alle variazioni del PIL stesso. Pertanto, un paese con una più alta volatilità del PIL e una maggiore sensibilità del bilancio dovrà perseguire un obiettivo di medio termine più ambizioso, rispetto ad altri paesi con volatilità e sensibilità minori, per assicurarsi che il limite del 3% del saldo nominale non sia oltrepassato in condizioni di ciclo economico normale¹⁵³. Per l'Italia il valore attuale dell' OMT^{MB} è pari a -1,5 per cento del PIL;

- OMT^{ILD}, è il valore minimo del saldo di bilancio strutturale che assicuri la sostenibilità, o comunque il rapido progresso verso questa, delle finanze pubbliche tenendo conto del livello del debito, nonché delle passività implicite legate, soprattutto, all'invecchiamento della popolazione. L'OMT^{ILD} è dato dalla somma di tre componenti:

$$\text{OMT}^{\text{ILD}} = \text{Saldo}_{\text{stabilizzazione debito al 60\% del PIL}} + \alpha \cdot \text{Costi di invecchiamento} + \text{Sforzo}_{\text{riduzione debito oltre il 60\% del PIL}}.$$

La prima componente rappresenta il saldo di bilancio strutturale che consentirebbe di stabilizzare il debito pubblico al 60% del PIL.

La seconda componente indica l'aggiustamento ulteriore di bilancio necessario a coprire una parte del valore attuale dell'incremento di spesa atteso dall'invecchiamento della popolazione.

La terza componente rappresenta uno sforzo supplementare di riduzione del debito specifico per i paesi in cui il rapporto debito/PIL supera il valore del 60%.

Per l'Italia il calcolo secondo la formula sopra riportata conduce ad un OMT^{ILD} circa pari a zero, cioè al pareggio di bilancio strutturale.

Quindi,

$$\text{OMT} = \max (\text{OMT}^{\text{ILD}}, \text{OMT}^{\text{MB}}, \text{OMT}^{\text{EURO/ERM2}})$$

Ne consegue che l'obiettivo di medio termine presentato dall'Italia nel proprio Programma di stabilità e crescita è dato da un saldo di bilancio strutturale pari a zero, cioè al valore più ambizioso tra -0,5 (OMT^{EURO/ERM2}), -1,5 (OMT^{MB}) e 0,0 (OMT^{ILD}).

Gli Stati membri possono presentare degli obiettivi di medio termine più ambiziosi di quelli derivanti dall'applicazione delle formule sopra riportate nel caso lo ritengano opportuno.

In base al regolamento (CE) n. 1466/1997, l'obiettivo di medio termine di ogni paese viene aggiornato ogni tre anni preferibilmente dopo la pubblicazione del Rapporto sull'invecchiamento (c.d. Ageing report).

L'obiettivo di medio termine può essere ulteriormente rivisto nel caso di attuazione di una riforma strutturale, in particolare del sistema pensionistico, che abbia un impatto significativo sulla sostenibilità delle finanze pubbliche.

¹⁵³ La formula di calcolo è: $\text{OMT}^{\text{MB}} = -3 \cdot \varepsilon \cdot \text{ROG}$ dove ε indica la semi-elasticità del saldo di bilancio rispetto all'output gap, mentre ROG è l'output gap rappresentativo, cioè il valore più sfavorevole di output gap che ci si può attendere durante il ciclo economico.

Come abbiamo appena visto nel caso dell'Italia, l'obiettivo di medio termine dichiarato dal Governo coincide con un saldo strutturale di bilancio in pareggio.

Il saldo strutturale coincidente con il bilancio in pareggio si sarebbe dovuto raggiungere nell'anno 2013 ma purtroppo così non è stato.

A tal riguardo, il 16 aprile 2014, il Ministro dell'Economia e delle Finanze Pier Carlo Padoan scrisse una lettera al Vice Presidente della Commissione Europea Mr. Siim Kallas, contestualmente all'invio del Documento di Economia e Finanza 2014, nella quale comunicò che il Governo italiano, per contrastare gli effetti della crisi e data la necessità di rispondere con una strategia organica alla forte recessione del 2012 e del 2013 attraverso l'implementazione di riforme strutturali in grado di incidere nel medio periodo sul potenziale di crescita dell'economia e sulla sostenibilità delle finanze pubbliche, decideva di avvalersi della clausola di "circostanze eccezionali" consentita agli Stati Membri dall'art. 5 del Regolamento UE n.1175/2011 e recepita a livello nazionale dall'art. 6 della legge n.243/2012.

Secondo il suddetto regolamento UE, in periodi di grave recessione economica che determinano un impatto rilevante sulla situazione delle finanze pubbliche, è possibile allontanarsi temporaneamente dal percorso di aggiustamento verso l'obiettivo di bilancio di medio termine, a condizione che la sostenibilità delle finanze pubbliche non venga compromessa.

In questa eventualità, l'art. 6 della legge n. 243/2012 statuisce che il Governo, sentita la Commissione europea e al fine di affrontare circostanze eccezionali, presenti al Parlamento una Relazione e una specifica richiesta di autorizzazione in cui sia indicata l'entità e la durata dello scostamento nonché sia definito un piano di rientro che permetta di convergere verso l'obiettivo di medio termine.

Si prevede, scrisse sempre Padoan, un rallentamento della convergenza verso l'obiettivo di medio termine nel 2014 (in cui il disavanzo strutturale sarà ridotto di 0,2 punti percentuali del PIL), una forte convergenza nel 2015 (in cui il deficit strutturale sarà ridotto di 0,5 punti percentuali del PIL), e una convergenza completa verso l'obiettivo di medio termine del bilancio strutturale in pareggio entro il 2016.

Il Vice- Presidente Kallas rispose informando il Ministro Padoan e il Governo italiano sul fatto che la Commissione europea prendeva nota della deviazione temporanea dagli obiettivi di bilancio annunciata nonché del rinvio al 2016 del raggiungimento dell'obiettivo di medio termine.

La Commissione valuterà il percorso di aggiustamento verso l'obiettivo di medio termine nel contesto della sua valutazione del Programma di Stabilità e del Programma Nazionale di Riforma nel quadro del semestre europeo.

In sintesi, la programmazione di bilancio del Governo prevede una deviazione temporanea dal percorso di avvicinamento verso il pareggio di bilancio in termini strutturali poiché il Governo non ha ritenuto opportuno procedere ad un aggiustamento del saldo strutturale di 0,5 punti percentuali di PIL nel 2014, ossia dell'ammontare richiesto dai regolamenti europei per il percorso di avvicinamento all'obiettivo di medio termine.

Il deficit strutturale, partendo da un valore stimato pari allo 0,8% del PIL nel 2013, si ridurrà progressivamente giungendo a un sostanziale pareggio strutturale nel 2015 e al pieno pareggio nel 2016.

In base all'andamento programmatico, l'avanzo primario in termini nominali aumenterà progressivamente, raggiungendo il 5% nel 2018 mentre il rapporto debito/PIL inizierà a ridursi a partire dal 2015. Nel 2015 e nel 2016 il raggiungimento del pareggio di bilancio in termini strutturali richiederà misure aggiuntive per colmare il gap residuo, che il Governo ipotizza perverranno esclusivamente dal lato della spesa pubblica.

Il posticipo al 2016 del conseguimento dell'obiettivo del pareggio di bilancio, non configura una violazione dei regolamenti europei e appare in linea con quanto previsto dalla normativa nazionale di recepimento delle disposizioni dettate a livello europeo.

Il Governo italiano, anche considerando il processo di riforma che intende attuare, nonché quanto previsto in questo ambito dall'ordinamento europeo, si impegna a ritornare sull'Obiettivo di medio termine entro l'orizzonte di programmazione del Documento di Economia e Finanza (DEF)¹⁵⁴.

2.5.6 La regola sulla spesa

Il c.d. Six pack¹⁵⁵, introduce nell'ambito del braccio preventivo del Patto di stabilità e crescita un limite alla crescita della spesa, chiamato "expenditure benchmark", diretto a rafforzare il raggiungimento dell'obiettivo di medio termine (OMT).

Ciò, in base all'assunzione secondo cui le entrate straordinarie, in quanto eccedenti il gettito normalmente atteso dalla crescita economica, andrebbero opportunamente destinate alla riduzione del disavanzo e del debito, mantenendo al contempo la spesa su un sentiero di crescita stabile e indipendente dal ciclo economico.

¹⁵⁴ La deviazione temporanea dal percorso di convergenza verso l'obiettivo di medio termine è infatti consentita a condizione che sia mantenuto un opportuno margine di sicurezza rispetto al valore di riferimento del rapporto deficit/PIL e che la posizione di bilancio ritorni all'obiettivo di medio termine entro il periodo coperto dal Programma di Stabilità (art. 3 c.4 L. 243/2012 e art. 5 Regolamento UE n.1175/2011).

¹⁵⁵ In particolare si vedano gli articoli 5 e 6 del regolamento (CE) n. 1466/1997 come modificato dal regolamento (UE) n. 1175/2011.

A tal fine, il Codice di condotta stabilisce che, nel valutare i progressi ottenuti dagli Stati membri verso il raggiungimento dell'obiettivo di medio termine, la Commissione europea e il Consiglio europeo valutano l'evoluzione della spesa pubblica rispetto al tasso di crescita di medio periodo del PIL potenziale.

Questo è calcolato come media delle stime dei precedenti 5 esercizi, della stima per l'esercizio corrente e delle proiezioni per i 4 esercizi successivi.

Ai fini del calcolo del benchmark di spesa, esso viene reso pubblico dalla Commissione europea¹⁵⁶.

L'aggregato di spesa pubblica sottoposto a valutazione è costituito dal totale della spesa della pubblica amministrazione¹⁵⁷ diminuito della spesa per interessi, della spesa nei programmi europei per la quota coperta da fondi comunitari e della componente legata al ciclo delle spese non discrezionali per indennità di disoccupazione¹⁵⁸.

Il Codice di condotta stabilisce, inoltre, che l'aggregato di spesa deve essere depurato dalla variabilità propria della spesa per investimenti, prevedendo che il livello degli investimenti di ciascun esercizio sia sostituito da un valore medio calcolato sulla base della spesa per l'esercizio in corso e quella relativa ai tre esercizi precedenti.

Al valore della spesa così ottenuto deve essere sottratto l'importo delle entrate derivanti da misure discrezionali, considerando l'incremento rilevato (o atteso) nell'anno t rispetto all'esercizio precedente (t-1)¹⁵⁹.

A queste si aggiungono, purché non ricomprese nella precedente voce, le eventuali maggiori entrate derivanti da innalzamenti automatici di imposte e/o tasse previsti dalla legislazione a copertura di poste specifiche di spesa¹⁶⁰.

Poiché il PIL potenziale è stimato in termini reali, la spesa così determinata è deflazionata con il deflatore del PIL quale risulta dalle previsioni della Commissione¹⁶¹.

¹⁵⁶ Cfr. l'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1466/1997.

¹⁵⁷ Il dato relativo alla spesa delle amministrazioni pubbliche, redatto ai sensi del regolamento (CE) n. 1500/2000, differisce da quello contenuto nel Conto economico della pubblica amministrazione redatto in base alle regole di Contabilità nazionale. Il raccordo tra le due versioni viene diffuso annualmente dall'ISTAT.

¹⁵⁸ Fino al 2012 si consideravano le variazioni rispetto all'anno precedente delle spese non discrezionali per indennità di disoccupazione. Secondo quanto stabilito dal Codice di condotta aggiornato al 3 settembre 2012, si fa ora riferimento alla componente ciclica del livello di spesa. Come specificato dal Programma di stabilità (nota 2 alla Tavola III.4), in prima applicazione della nuova metodologia la componente ciclica è stata identificata nello scostamento tra valore previsto e valore medio della spesa registrato nel quinquennio precedente, incrementato del 2% per ciascuno degli anni di previsione. In particolare, per il 2012 lo scostamento è stato calcolato rispetto al valore medio 2007-2011.

¹⁵⁹ Le entrate discrezionali vengono considerate come una component compensative di eventuali sforamenti nella crescita dell'aggregato di spesa rispetto al tasso di riferimento.

¹⁶⁰ Cfr. European Commission, Complementary information on the functioning of the expenditure and debt benchmarks, Nota del 27 giugno 2012.

Il limite massimo per la variazione della spesa è diverso a seconda della posizione di ciascuno Stato rispetto all'obiettivo di medio termine, in quanto è diretto a garantire la coerenza con il percorso di convergenza concordato.

Per gli Stati membri che hanno già raggiunto l'obiettivo di medio termine, il tasso di crescita della spesa pubblica non deve essere più elevato del parametro riferito al tasso di crescita di medio periodo del PIL potenziale.

Un tasso di crescita superiore può essere consentito soltanto se l'eccesso di spesa è compensato da misure discrezionali dal lato delle entrate di pari ammontare.

Per gli Stati che non hanno ancora raggiunto l'obiettivo di medio termine il tasso di crescita della spesa deve essere inferiore a quello del PIL potenziale e coerente con un miglioramento del saldo strutturale di almeno 0,5 punti percentuali di PIL.

La regola sulla spesa precisa che l'evoluzione deve essere tale da garantire questo aggiustamento, a meno che non siano adottate misure discrezionali dal lato delle entrate, escludendo le misure una tantum e le entrate temporanee¹⁶².

Secondo la Commissione europea, la differenza tra il tasso di crescita del PIL potenziale e la variazione della spesa è individuata dal c.d. "shortfall" ed è compresa tra 0,9 e 1,4 punti di PIL.

Il rispetto del tasso di variazione ammesso per la spesa pubblica, c.d. benchmark expenditure, viene valutato ex post nell'ambito del giudizio sull'avvicinamento o raggiungimento dell'obiettivo di medio termine.

Uno scostamento nella dinamica della spesa dal valore di riferimento non ha conseguenze se il Paese ha già raggiunto l'obiettivo di medio termine e questo non sia pregiudicato.

Per un paese che non abbia raggiunto l'obiettivo di medio termine e che presenti una deviazione del saldo di bilancio rispetto al percorso di avvicinamento o superiore allo 0,5% del PIL in un anno (o cumulativamente in due anni), lo scostamento viene considerato significativo se la spesa al netto delle misure discrezionali sulle entrate ha un impatto sul saldo pari almeno allo 0,5% del PIL in un anno (o cumulativamente in due anni).

La tabella 2.2 riporta i valori dell'aggregato di riferimento per l'Italia coerenti con lo scenario a politiche invariate, ossia non inclusivi di ulteriori interventi sulla spesa programmati dal Governo a partire dal 2015 per il conseguimento dell'Obiettivo di medio termine¹⁶³.

¹⁶¹ Per l'anno t si utilizza la media dei valori del deflatore del PIL indicati per tale anno, rispettivamente, dalle Previsioni di Primavera e di Autunno della Commissione pubblicate nell'anno t-1; per gli anni successivi a quelli per i quali si dispongono le previsioni della Commissione, si utilizzano i valori del deflatore indicati dai Governi nell'aggiornamento annuale dei Programmi di stabilità.

¹⁶² Si veda il paragrafo 2.3.4.

¹⁶³ Trattasi delle spese da escludere nel calcolo dell'aggregato di spesa di riferimento che deve rispettare la regola.

Per il triennio 2011-2013 il limite massimo di crescita della spesa, fissato dalla Commissione Europea per l'Italia, richiede una riduzione in termini reali di 0,81% all'anno mentre l'aggregato di spesa di riferimento diminuisce, in media, più del 3% all'anno, un livello ben al di sopra di quanto richiesto dai regolamenti europei.

Per il triennio 2014-2016 il benchmark aggiornato dalla Commissione europea (a seguito di un'evoluzione del quadro di finanza pubblica meno positivo di quanto ipotizzato), richiede uno sforzo maggiore di almeno -1,07%. Le proiezioni a politiche invariate segnalano che, nel corso del prossimo triennio, la dinamica della spesa pubblica non sarebbe in linea con la riduzione richiesta.

È necessario rilevare come tali scostamenti, non producono aumenti del saldo strutturale superiori a 0,5 punti percentuali di PIL in un anno e a 0,25 punti percentuali su due anni.

Pertanto non si configurano nello scenario a politiche invariate deviazioni significative imputabili alla regola di spesa.

In ogni caso, gli interventi correttivi sulla spesa previsti dal Governo a partire dal 2015 assicureranno che la dinamica della spesa ritorni su un sentiero compatibile con i parametri europei¹⁶⁴.

La tabella 2.3 indica, infine, i passaggi e gli importi necessari per calcolare il tasso di crescita dell'aggregato stesso nonché il relativo limite massimo consentito dalla regola (benchmark).

Tabella 2.2 - Spese da escludere dalla regola della spesa

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
	Livello (1)	In % del PIL	In % del PIL			
Spese per programmi UE pienamente coperte da fondi UE	4.630	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
Componente ciclica della spesa per sussidi di disoccupazione (2)	2.263	0,1	0,1	0,1	0	0
Entrate discrezionali (3)	4.303	0,3	0,3	-0,1	0,1	0,1
Incrementi di entrata già individuati per legge	0	0	0	0	0	0

¹⁶⁴ Si veda per un approfondimento il Documento di Economia e Finanza (DEF) 2014.

Legenda:

1) milioni di euro

2) La componente ciclica della spesa per sussidi di disoccupazione è stata calcolata utilizzando l'elasticità dell'output gap riportata nella pubblicazione "The cyclically-adjusted budget balance used in the EU fiscal framework: an update" di Mourre et al., European Economy – Economic papers n.478, marzo 2013.

3) Le entrate discrezionali includono gli effetti netti, di riduzione delle entrate, derivanti dalle seguenti misure: D.L. n. 98/2011; D.L. n. 201/2011; D.L. n. 92/2012; Legge di Stabilità 2013; D.L. n. 43/2013; D.L. n.102/2013; Legge di Stabilità 2014. Sono comprese le entrate discrezionali contributive. In particolare, per quest'ultime gli importi tengono conto degli effetti dei seguenti provvedimenti: D.L. n. 201/2011, D.L. n. 54/2013, Legge di Stabilità 2014.

Fonte: DEF 2014

Tabella 2.3- Applicazione della regola della spesa

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1. Totale spesa	787.176	794.509	792.200	802.639	811.352	822.243	832.076	845.599
2. Maggiori spese a politica invariata	0	0	0	1.350	7.077	9.834	11.478	13.495
3. Spese finanziate da UE	3.508	4.499	4.630	4.300	5.000	5.500	4.500	4.300
4. Componente ciclica dei sussidi di disoccupazione	551	1.336	2.263	1.978	1.390	817	264	-294
5. Interessi	78.397	86.474	82.043	82.550	82.096	85.339	85.379	85.502
6. Investimenti fissi lordi	31.907	29.979	27.132	25.730	24.835	24.453	24.857	25.019
7. Investimenti fissi lordi - media sugli ultimi 4 anni	34.691	33.380	30.578	28.687	26.919	25.538	24.969	24.791
8. Step 1: aggregato di spesa di riferimento (1+2+3+4+5+6+7)	707.505	705.600	706.711	718.118	732.027	741.505	753.523	769.358
9. Variazioni entrate discrezionali	4.365	15.643	4.303	5.451	-2.037	1.611	2.284	-353
10. Step 2: Aggregato di spesa di riferimento (8-9)	703.140	689.958	702.408	712.667	734.064	739.894	751.239	769.711
11. Step 3: Tasso di crescita dell'aggregato di spesa in termini nominali	-1,30	-2,48	-0,45	0,84	2,22	1,07	1,31	2,15
12. Step 4: Tasso di crescita dell'aggregato di spesa in termini reali	-3,20	-4,38	-2,35	-0,64	0,74	-0,41	-0,15	0,69
13. Benchmark (limite massimo alla crescita dell'aggregato di spesa)	-0,81	-0,81	-0,81	-1,07	-1,07	-1,07	0,00	0,00

(milioni di euro)

Legenda:

L'aggregato di spesa di riferimento è coerente con i valori presentati nel conto della P.A. sottraendo al totale delle spese a politiche invariate l'ammontare della spesa per interessi, delle spese finanziate con fondi UE, la componente ciclica delle indennità di disoccupazione e considerando la spesa media per investimenti (calcolata sull'anno in corso e i precedenti tre anni). Sono inoltre sottratte le misure discrezionali sulle entrate e i contributi sociali. Il tasso di crescita della spesa di riferimento è stato deflazionato per mezzo dei tassi forniti dalla Commissione negli anni 2011-2015, mentre negli anni successivi è stato utilizzato il tasso di crescita del deflatore del PIL.

N.B. I tassi di crescita dell'aggregato di spesa nella linea 11 sono ricavati considerando il valore attuale in linea 10 al netto dell'impatto della variazione delle *discretionary tax measures* rispetto al valore dell'aggregato di spesa in termini nominali dell'anno precedente riportato in linea 8.

Fonte: DEF 2014.

2.5.7 La regola sul debito

Il nuovo quadro di riforma della governance economica dell'UE, rafforza il controllo della disciplina di bilancio anche sul fronte del debito, attraverso l'introduzione di una regola numerica che specifica il ritmo di avvicinamento del debito al valore soglia del 60% del PIL.

In particolare, il nuovo articolo 2 del regolamento (CE) n. 1467/1997 stabilisce che, per la quota del rapporto debito/PIL in eccesso rispetto al valore del 60%, il tasso di riduzione debba essere pari ad 1/20 all'anno nella media dei tre precedenti esercizi.

Il regolamento specifica, inoltre, che la regola è considerata soddisfatta se la riduzione del differenziale di debito rispetto al 60% si verifica, in base alle previsioni della Commissione europea, nel periodo di tre anni successivo all'ultimo anno per il quale si hanno dati disponibili.

Infine, il regolamento precisa che nella valutazione del rispetto della regola si terrà conto dell'influenza del ciclo economico.

Solo se nessuna delle tre condizioni viene soddisfatta la regola del debito è considerata non rispettata portando alla redazione, da parte della Commissione europea, di un rapporto ai sensi dell'articolo 127 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE).

Il rapporto debito/PIL è considerato eccessivo, e quindi la regola non è rispettata, se:

- 1) il rapporto debito/PIL è superiore al 60%;
- 2) il rapporto debito/PIL è maggiore del benchmark retrospettivo (benchmark backward-looking), cioè¹⁶⁵:

¹⁶⁵ La formula è scomponibile in due parti: da un lato, il livello di debito di lungo periodo, ossia il 60 per cento del PIL; dall'altro, la quota in eccesso rispetto a tale soglia, definita da una media geometrica sul triennio precedente. Tale formula tende a dare un maggiore peso al debito registrato negli anni più recenti, per via dell'esponente incorporato nel peso 0,95ⁱ, che diminuisce all'aumentare della distanza temporale rispetto all'anno di riferimento. La scelta di un orizzonte temporale di tre anni riflette la necessità di un compromesso nella distribuzione del peso da attribuire agli sviluppi di lungo periodo e quelli più recenti. Una formula basata su un orizzonte temporale di lungo periodo, infatti, permette di controllare se un paese stia seguendo un percorso di riduzione del debito stabile, dando la possibilità di regolare i tempi di correzione con maggiore flessibilità. Tuttavia, l'andamento di lungo periodo è

$$d_t > dd_t = 60\% + (0,95/3)(d_{t-1} - 60\%) + (0,95^2/3)(d_{t-2} - 60\%) + (0,95^3/3)(d_{t-3} - 60\%)$$

dove dd_t indica il benchmark retrospettivo mentre d_{t-i} indica il livello del debito in percentuale del PIL nell'anno $t-i$, con i compreso tra 0 e 3.

- 3) a) il rapporto debito/PIL eccede il benchmark prospettico (benchmark forward-looking), cioè:

$$d_{t+2} > dd_{t+2} = 60\% + (0,95/3)(d_{t+1} - 60\%) + (0,95^2/3)(d_t - 60\%) + (0,95^3/3)(d_{t-1} - 60\%)$$

dove dd_{t+2} indica il benchmark prospettico mentre d_{t+1} e d_{t+2} indicano i rapporti debito/PIL previsti dalla Commissione per gli anni $t+1$ e $t+2$ nell'ipotesi di politiche invariate.

- b) la violazione della regola non può essere attribuita all'influenza del ciclo economico.

Per quanto riguarda quest'ultimo punto, occorre considerare che una regola sul debito che non tenga conto dell'andamento ciclico dell'economia potrebbe portare a risultati incoerenti con la fissazione di obiettivi di saldo strutturale, depurato cioè dagli effetti degli stabilizzatori automatici.

Essa, inoltre, rischierebbe di essere fortemente pro-ciclica, penalizzando un deterioramento delle finanze pubbliche non imputabile a fattori strutturali.

Per tale ragione uno Stato membro non sarà soggetto ad una procedura di disavanzo eccessivo nel caso in cui il superamento del benchmark sia dovuto al ciclo economico. In questo caso, il rapporto debito/PIL viene aggiustato per tener conto dell'impatto del ciclo e quindi confrontato con il benchmark.

Nelle fasi negative del ciclo economico, il rapporto debito/PIL aggiustato risulterà inferiore rispetto a quello effettivo, in quanto il debito verrà depurato dell'effetto degli stabilizzatori automatici e il PIL nei tre anni precedenti viene fatto variare al tasso di crescita del PIL potenziale.

influenzato da qualunque tipo di sviluppo non in linea con il valore di riferimento (compresi i picchi del rapporto debito/PIL non imputabili a scelte di politica economica).

Tener conto soltanto della dinamica di lungo periodo, pertanto, renderebbe il rispetto della regola praticamente irrealizzabile nei casi più estremi. Al contrario, la dinamica relativa ad un orizzonte temporale di un anno è soggetta a movimenti erratici del debito che imporrebbero una immediata correzione da parte dell'esecutivo facendo sorgere due ordini di problemi. Da un lato, il livello del debito in un certo anno è facilmente influenzato da operazioni finanziarie costruite al fine di dimostrare la conformità con l'obiettivo. Dall'altro lato, in presenza di picchi del debito fuori dal controllo del governo (come una forte contrazione dell'attività economica dovuta a qualche shock esogeno) la regola verrebbe immediatamente violata, richiedendo una accentuata, e difficilmente realizzabile, riduzione del livello del debito nell'anno successivo.

E' da notare che tale formula non viene utilizzata dalla Commissione europea nelle fasi positive del ciclo, nelle quali il debito aggiustato risulterebbe superiore rispetto a quello effettivo (una componente ciclica positiva farebbe aumentare il numeratore e quindi il valore del rapporto).

In altre parole, ai paesi non è chiesto, in relazione al debito, uno sforzo aggiuntivo nei “tempi buoni”.

Nel valutare l'opportunità di raccomandare al Consiglio europeo l'apertura di una procedura per disavanzo eccessivo, al benchmark numerico si aggiungono valutazioni “qualitative” relative a ad “altri fattori rilevanti”.

L'analisi di tali fattori rappresenta, quindi, un passo obbligato nelle valutazioni che inducono ad avviare una procedura per disavanzi eccessivi a causa di una mancata riduzione del debito ad un “ritmo adeguato”.

Tali fattori si identificano :

- nelle operazioni di aggiustamento stock-flusso del debito;
- nelle riserve accantonate e le altre voci dell'attivo del bilancio pubblico;
- nelle garanzie, specie quelle legate al settore finanziario;
- nelle passività, sia esplicite che implicite, connesse all'invecchiamento della popolazione;
- nel livello del debito privato, nella misura in cui rappresenti una passività implicita potenziale per il settore pubblico.

Particolare attenzione meritano, infine, gli interventi di sostegno agli Stati membri o nei confronti dell'European Financial Stabilisation Mechanism¹⁶⁶ (EFSM) e dell'European Stability Mechanism¹⁶⁷ (ESM) attuati nel contesto della salvaguardia della stabilità finanziaria europea: qualora la regola non fosse rispettata, la Commissione dovrà valutare in quale misura tali interventi incidano sul debito e verificare se, al netto di essi, la regola risulti rispettata.

E' da rilevare che, nel caso di Stati membri correntemente sottoposti alla procedura di disavanzo eccessivo, è previsto un periodo di transizione di tre anni per l'applicazione della regola.

¹⁶⁶ L'EFSM ovvero il Meccanismo Europeo di Stabilizzazione finanziaria, è uno strumento finanziario costituito dal Consiglio europeo, con decisione del 9 maggio 2010, al fine di fornire sostegno finanziario a Paesi membri dell'area dell'euro che ne facciano richiesta per superare situazioni di difficoltà, causate da circostanze eccezionali, al di fuori del loro controllo.

¹⁶⁷ L'ESM ovvero il Meccanismo europeo di stabilità, detto anche *Fondo salva-Stati*, istituito dalle modifiche al Trattato di Lisbona (art. 136) approvate il 23 marzo 2011 dal Parlamento europeo e ratificate dal Consiglio europeo a Bruxelles il 25 marzo 2011, nasce come fondo finanziario europeo per la stabilità finanziaria della zona euro (art. 3).

In tale periodo, gli Stati devono prevedere un aggiustamento fiscale (cioè una correzione del saldo di bilancio) strutturale minimo tale da garantire un progresso continuo e realistico verso il benchmark del debito¹⁶⁸.

L'aggiustamento deve essere tale da rispettare le seguenti condizioni:

- l'aggiustamento strutturale annuo non deve scostarsi più dello 0,25% del PIL dall'aggiustamento richiesto per assicurare il rispetto della regola del debito a fine periodo;
- in qualsiasi momento del periodo di transizione, il restante aggiustamento strutturale annuo non deve superare lo 0,75% del PIL.

Le nuove regole del Patto di stabilità e crescita circa il percorso di riduzione e contenimento del debito, pertanto, tengono conto del fatto che la dinamica del debito può variare a causa delle passività implicite derivanti dai potenziali rischi insiti in vari settori, tra cui il sistema pensionistico e il settore bancario-finanziario.

È così previsto un ampliamento degli elementi alla base delle valutazioni della sostenibilità a lungo termine delle finanze pubbliche.

Qualora il rapporto debito/PIL risultasse più alto del benchmark anche dopo l'aggiustamento per il ciclo, la Commissione sarà chiamata a redigere un rapporto ai sensi dell'articolo 126 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea in cui presenta una valutazione complessiva della finanza pubblica dello Stato membro interessato, nonché del contesto economico generale e di eventuali fattori rilevanti.

Sia nel caso concluda in favore dell'avvio della procedura per disavanzo eccessivo sia nel caso contrario, il rapporto è sottoposto al Comitato economico e finanziario il quale dovrà esprimere un parere, ai sensi dell'articolo 127 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea entro due settimane.

Nel caso in cui il rapporto raccomandi l'avvio della procedura per disavanzo eccessivo, la Commissione invierà un'opinione in merito allo Stato membro interessato.

Infine, per assicurare la riduzione ad un ritmo adeguato del rapporto debito/PIL verso la soglia del 60%, la regola richiede che almeno uno dei seguenti criteri venga rispettato:

- nei tre anni precedenti il 2015, la distanza del rapporto debito/PIL rispetto alla soglia deve ridursi in media di 1/20 (benchmark backward-looking);
- al netto del ciclo economico dei precedenti tre anni, il rapporto debito/PIL del 2015 deve essere inferiore al benchmark backward-looking;

¹⁶⁸ Ciò indipendentemente dalle correzioni del saldo richieste per raggiungere l'obiettivo di medio termine. Tuttavia, in base agli esercizi di simulazione compiuti dalla Commissione, la correzione del saldo richiesta dalla regola del debito sarebbe inferiore o al massimo uguale a quella necessaria per raggiungere l'obiettivo di medio termine.

- nei tre anni precedenti il 2017, la distanza del rapporto debito/PIL rispetto alla soglia deve ridursi, in media, di 1/20 (benchmark forward-looking).

Per garantire che il rapporto debito/PIL converga nel 2015 sul benchmark più favorevole tra i tre sopra individuati, durante il periodo di transizione 2013-2015 il Codice di Condotta del Patto di Stabilità e Crescita richiede un aggiustamento fiscale lineare strutturale minimo.

Tale aggiustamento, necessario a garantire il rispetto della regola del debito nel 2015, si ottiene colmando il gap positivo tra livello del debito e il benchmark più favorevole tra i tre descritti sopra.

Ciò implica che nel triennio 2013-2015 i paese devono assicurare condizioni necessarie e garantire che il rapporto debito/PIL si assesti su un sentiero stabile di riduzione tale che, nel 2017, il rapporto debito/PIL si collochi al di sotto del benchmark e sia così rispettata la regola stabilita dall'ordinamento europeo.

Per quanto riguarda l'Italia, l'aggiustamento minimo annuo necessario a garantire il rispetto della regola del debito per il triennio 2013-2015 nello scenario a legislazione vigente sottostante il DEF 2014 è pari a 0,6 punti percentuali del PIL.

Dal confronto con la variazione del saldo strutturale prevista per il periodo 2013-2015 risulta che per l'anno in corso, è necessario effettuare un aggiustamento strutturale ulteriore di mezzo punto di PIL rispetto a quanto previsto nel quadro a legislazione vigente; per il 2015 sono necessari ulteriori 0.6 punti percentuali di PIL.

Se tale aggiustamento fiscale minimo non fosse nel corso del 2014 e del 2015, la regola del debito sarebbe violata e potrebbe essere prevista l'apertura della procedura per disavanzi eccessivi, in base al quadro di previsione della Commissione europea.

Tuttavia, l'implementazione del piano di rientro per il 2015, il raggiungimento dell'obiettivo di medio termine nel 2016 e il suo mantenimento negli anni successivi permettono di correggere le dinamiche dello scenario a legislazione vigente e di rispettare pienamente la regola del debito nel 2014 e nel 2015.

2.6 Il braccio correttivo: la procedura per i disavanzi eccessivi

Il braccio correttivo del Patto di Stabilità e Crescita, attraverso la proposta di modifica COM(2010) 522, mira ad assicurare, invece, che gli Stati membri adottino politiche coerenti con le regole europee, delineando una procedura di intervento diretto a correggere l'eventuale mancato rispetto dei limiti numerici indicati nei Trattati europei.

Lo scopo è quello di evitare l'adozione di politiche di bilancio che potrebbero pregiudicare la sostenibilità delle finanze pubbliche e di conseguenza l'Unione Economica e Monetaria.

A tal fine, viene definita la c.d. “Procedura per disavanzi eccessivi” (Excessive Deficit Procedure - EDP), finalizzata appunto a rendere cogente il limite del 3% per il rapporto disavanzo/PIL e del 60% per il rapporto debito/PIL, qualora quest'ultimo non si stia riducendo ad un ritmo adeguato (come definito dalla nuova regola sul debito).

La procedura per i disavanzi eccessivi, definita in dettaglio nell'articolo 126 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, viene pertanto aperta quando uno Stato membro oltrepassa (o sta per oltrepassare) la soglia del 3%, oppure quando non rispetta la regola di riduzione del rapporto debito/PIL ad un ritmo soddisfacente.

Anche se la denominazione della procedura fa riferimento solo al disavanzo, essa si applica anche in caso di mancato rispetto del criterio del debito.

Il mancato rispetto del criterio del debito però non implica automaticamente l'apertura di una procedura per disavanzo eccessivo nei confronti di un paese, poiché la valutazione finale tiene conto di alcuni fattori di rischio.

Prima dell'apertura di una procedura per disavanzi eccessivi, infatti, vengono presi in considerazione gli eventuali fattori rilevanti che potrebbero evitare l'applicazione della procedura, come ad esempio un peggioramento del saldo riconducibile ad eventi eccezionali, al di fuori del controllo dello Stato membro (come il caso di calamità naturali o gravi recessioni economiche), ovvero la temporaneità del superamento della soglia o la prossimità al valore di riferimento.

L'apertura di una procedura per disavanzi eccessivi è regolata con grande dettaglio e si basa sia sui risultati di finanza pubblica che sulle previsioni per il periodo di programmazione.

Qualora vi siano le condizioni, la Commissione europea predispone:

- una raccomandazione per una decisione del Consiglio europeo sull'esistenza di un deficit eccessivo;
- una raccomandazione del Consiglio europeo che sollecita lo Stato membro ad adottare le misure necessarie per correggere il deficit entro un periodo di tempo predeterminato.

Lo Stato membro deve adottare le misure per correggere il deficit eccessivo entro sei mesi.

Allo scadere di tale termine, la Commissione europea e il Consiglio europeo verificano le azioni intraprese dagli Stati membri, con l'obiettivo di:

- sospendere la procedura se le azioni vengono valutate idonee;
- procedere negli ulteriori stadi della procedura se invece il paese non ha fatto progressi sufficienti (o non è riuscito ad adottare azioni incisive per correggere il deficit eccessivo entro i termini stabiliti). In caso di condizioni economiche negative inaspettate che impediscono di raggiungere gli obiettivi nonostante l'adozione di azioni valutate idonee, può essere adottata una nuova raccomandazione con un termine di correzione più lungo.

In caso di mancata adozione di misure adeguate, possono essere deliberate ulteriori raccomandazioni, con requisiti più stringenti, o un diverso calendario per la correzione, nonché il rafforzamento delle sanzioni.

La procedura per disavanzi eccessivi viene chiusa quando il deficit eccessivo viene corretto in modo certo.

2.7 Le sanzioni

Al fine di intervenire più efficacemente sugli Stati membri dell'eurozona che violino le nuove regole del Patto di Stabilità e Crescita, la nuova governance europea interviene anche sui criteri per l'applicazione della sorveglianza di bilancio nell'area dell'euro, stabilendo un sistema progressivo di sanzioni sia nella parte preventiva che in quella correttiva¹⁶⁹.

Per quanto riguarda la parte preventiva, deviazioni significative da una "politica di bilancio prudente" comporterebbero l'adozione da parte del Consiglio europeo di una "Raccomandazione" a carico dello Stato membro interessato diretta a sollecitare l'adozione delle necessarie misure di correzione.

In tal caso, sul paese verrebbe imposto l'obbligo di costituire un deposito fruttifero pari allo 0,2% del PIL che scatterebbe, su proposta della Commissione europea, a meno che il Consiglio europeo - entro 10 giorni - decida con maggioranza qualificata di rigettare la proposta.

Il Consiglio europeo potrebbe decidere di ridurre l'importo del deposito soltanto all'unanimità, oppure sulla base di una proposta della Commissione europea in seguito alla richiesta motivata dello Stato membro in questione.

Il deposito verrebbe restituito soltanto una volta che il Consiglio europeo abbia accertato che la situazione a seguito della quale è scattato l'obbligo di deposito sia stata sanata.

Per quanto riguarda la parte correttiva, cioè in seguito alla apertura di una procedura per disavanzi eccessivi da parte del Consiglio europeo, la Commissione europea propone la costituzione di un deposito infruttifero pari allo 0,2% del PIL, che si considera approvata dal Consiglio europeo a meno che esso non la respinga (entro 10 giorni) con voto a maggioranza qualificata degli Stati dell'area euro (non si tiene conto del voto dello Stato interessato).

Il Consiglio potrebbe ridurre l'ammontare del deposito solo all'unanimità oppure sulla base di una proposta della Commissione europea e di una richiesta motivata dello Stato membro interessato).

¹⁶⁹ Regolamento (UE) n. 1173/2011 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 16 novembre 2011, relativo all'effettiva sorveglianza di bilancio nella zona euro.

Tale deposito verrebbe convertito in ammenda in caso di non osservanza della raccomandazione di correggere il disavanzo eccessivo. La sanzione sarebbe ulteriormente inasprita in caso di persistente inosservanza.

Se lo Stato membro (dell'area euro) continua a non realizzare la correzione, la multa può, quindi, essere incrementata per includere una componente variabile legata agli esercizi nei quali il paese continua ad essere al di sopra della soglia di riferimento.

In caso di mancata restituzione, le entrate derivanti da queste ammende (o dagli interessi maturati sul deposito fruttifero) verrebbero distribuite, sulla base dei rispettivi PIL, tra i paesi membri dell'area euro non sottoposti ad alcuna procedura.

Infine, da ricordare che con la riforma del 16 novembre 2011 ad opera del Parlamento europeo e del Consiglio europeo, relativa all'effettiva sorveglianza di bilancio nella zona euro, viene introdotto il principio del voto a maggioranza inversa (c.d. reverse majority voting - RMV) in molte delle deliberazioni relative alla imposizione di sanzioni.

In base a tale principio, le proposte della Commissione europea di decisione del Consiglio europeo sono considerate approvate a meno che il consiglio decida, con maggioranza semplice o qualificata, di respingere le proposte della Commissione europea.

2.8 L'impatto della nuova governance economica europea sull'ordinamento italiano

Le implicazioni per l'Italia della riforma *in fieri* della governance economica europea sono molteplici e tutte potenzialmente molto profonde rispetto all'attuale *status quo*, per almeno due ragioni.

Da un lato, l'Italia è il secondo paese europeo, dopo la Grecia, con il più alto livello assoluto di debito pubblico (132,6% al 2013) e dunque quello maggiormente esposto ad una riforma del Patto di Stabilità e Crescita volta ad introdurre, oltre quelli già esistenti sul deficit, criteri più stringenti sulla dinamica del debito stesso.

Dall'altro lato, l'Italia registra uno dei più bassi tassi di crescita strutturale dell'eurozona, con un'agenda di politica economica che procede a fatica ed in maniera non sempre lineare, e dunque è il paese che potrebbe trarre maggior beneficio dall'introduzione di un "vincolo esterno" europeo anche sul tema delle riforme strutturali e della competitività, oltre che su quello storico della finanza pubblica,

Date tali peculiari caratteristiche del nostro paese, diventa allora opportuno valutare le implicazioni della nuova governance economica europea distinguendo tra impatto sul percorso di riduzione del debito pubblico e impatto sulla crescita.

2.8.1 La riduzione del debito pubblico

L'elemento dei recenti provvedimenti europei di più immediato impatto per il sistema Italia riguarda la riforma del Patto di Stabilità e Crescita.

Di particolare rilevanza per il nostro paese è il nuovo meccanismo che identifica un percorso quantitativo di rientro dal debito pubblico, accanto al tradizionale Programma di Stabilità volto a raggiungere il pareggio di bilancio nel medio periodo.

Nello specifico, l'accordo impone un rientro del debito pubblico in ogni anno pari ad un ventesimo della quota eccedente il 60% nel rapporto debito/PIL.

Per l'Italia, che ha un rapporto debito/PIL eccedente il 132,6% (dato 2013), questo implica una riduzione compresa tra 2 e 3 punti percentuali di tale rapporto, almeno per i primi anni (ossia almeno fino a quando la quota di PIL eccedente il 60% sarà ancora superiore al 100%).

Si tratta di un aggiustamento importante, pari in valore assoluto ad oltre 40 milioni di euro l'anno, cifra tuttavia non necessariamente insostenibile per la finanza pubblica¹⁷⁰.

Guardando, dunque, alle reali prospettive per l'Italia e alla migliore strategia per centrare l'obiettivo europeo concordato bisogna riconoscere che due aspetti dell'attuale proposta di regolamento sul Patto di Stabilità e Crescita consentono margini di flessibilità.

Anzitutto, tale riduzione sarà verificata a partire dal 2015 come media sui tre anni precedenti dunque il Governo potrà decidere come meglio distribuire l'onere dell'aggiustamento nel tempo sulla base delle stime della crescita annuale.

Inoltre, nella valutazione del conseguimento dell'obiettivo di riduzione del debito, si dovrà tenere conto di tutta una serie di fattori di stabilità del sistema paese nel suo complesso, non solo legati alla finanza pubblica, tra i quali le prospettive di stabilità del sistema pensionistico e il livello complessivo di indebitamento del settore privato.

Su entrambi i parametri l'Italia è posizionata meglio degli altri paesi europei, dunque, da un lato non sarà verosimilmente oggetto di immediata attenzione da parte della Commissione europea nell'ambito della nuova procedura volta a sanzionare gli squilibri eccessivi; dall'altro potrà per questo beneficiare di una possibile discrezionalità positiva nel momento della valutazione del percorso di aggiustamento del debito pubblico.

Tuttavia, l'Italia non brilla per performance di crescita: data la velocità di uscita dalla crisi del sistema paese, e dati i suoi ritardi strutturali, l'obiettivo della crescita pronosticato per i prossimi anni, pari al 2% del PIL, appare improbabile.

¹⁷⁰ Occorre ricordare che il target dell'aggiustamento è il rapporto tra debito e PIL: quanto più veloce è la crescita del PIL, tanto meno forte diventa dunque la necessaria riduzione del debito. Invero, minore sarà la crescita del PIL, maggiore sarà l'onere a carico della finanza pubblica, onere che potrebbe diventare velocemente insostenibile nell'ipotesi di un tasso di crescita non superiore all'1% all'anno.

Sarebbe più realistico ipotizzare una crescita pari all'1,5% del PIL (oggi siamo all'1%), il che implicherebbe un aggiustamento sicuramente maggiore, ma non insostenibile, del percorso del debito pubblico a certe condizioni.

In particolare, diventa di fondamentale importanza la qualità dell'aggiustamento dei parametri di finanza pubblica, da cui dipende la crescita del sistema paese.

Operare con tagli della spesa pubblica, come fatto nella recente situazione di emergenza, non porterebbe al conseguimento dell'obiettivo europeo di riduzione del debito concordato, in quanto il taglio di alcune voci di spesa si tradurrebbe quasi sicuramente in mancata crescita futura del PIL.

Allo stesso tempo non è pensabile aumentare ancora la pressione fiscale poiché anche questo provocherebbe molto probabilmente una contrazione della crescita sull'orizzonte di medio periodo.

La soluzione, dunque, sembrerebbe quella dell'introduzione di meccanismi selettivi di taglio delle principali voci di spesa pubblica volti a recuperare efficienza e ad aumentare la produttività.

2.8.2 Le riforme per la crescita

L'intera partita dell'aggiustamento del debito pubblico sarebbe per l'Italia molto più semplice se la crescita strutturale del PIL fosse maggiore di almeno lo 0,5% in più.

A tal proposito, i ritardi strutturali del paese sono noti, così come è nota la palese inefficienza del sistema politico nel suo complesso nel portare avanti un'agenda di riforme continua e coerente.

In questo senso, la nuova governance approvata dal Consiglio potrebbe costituire un utile vincolo esterno che consentirebbe di ritrovare un minimo di unità politica rispetto al percorso necessario di riforme.

Diverse sono le misure approvate negli ultimi anni che concorrono a formare tale vincolo, una tra tutte è costituita dal legame tra sostenibilità finanziaria e agenda per la crescita generata dal semestre europeo.

Come descritto in precedenza, a partire dal 2011 i governi si impegnano a presentare simultaneamente a Bruxelles sia il Piano di stabilità dei conti pubblici (definito nell'ambito del Patto di Stabilità e Crescita) sia il Programma nazionale delle riforme per la crescita (definito nell'ambito della strategia Europa 2020).

Tali documenti sono vagliati dalla Commissione europea e sottoposti all'approvazione preventiva del Consiglio Europeo al fine di iniziare poi la loro implementazione nell'ambito della politica nazionale.

Anche se si tratta formalmente di due documenti diversi, l'abolizione del principio di "no bail out"¹⁷¹ modifica profondamente il gioco politico della competitività in Europa.

In passato, infatti, un basso grado di crescita e dunque di competitività di un paese dell'Eurozona veniva tollerato dai partner, in quanto il paese in questione cedeva quote di mercato nei confronti dei paesi più efficienti.

Oggi, invece, è chiaro a tutti che un paese in difficoltà in termini di crescita genera alla lunga più costi che benefici all'area monetaria, tanto che si è deciso di mettere in piedi non solo un meccanismo preventivo per evitare tali rischi (la citata procedura sui disavanzi eccessivi) a carico del paese in questione, ma anche il fondo permanente di stabilità in caso di rischio di default (il già discusso European Stability Mechanism -ESM), a carico degli altri partner.

Ne consegue che il giudizio del Consiglio europeo non potrà non considerare le correlazioni esistenti tra stabilità e crescita: un'ipotesi di crescita sostenuta su cui si basa un programma di stabilità quinquennale, ad esempio, potrebbe non essere coerente con un timido progetto di riforme strutturali e quindi generare un giudizio complessivo negativo.

Questo dovrebbe rendere l'*enforcement* del Programma nazionale per le riforme potenzialmente molto più stringente rispetto a quanto accadeva in passato con i piani nazionali di implementazione della strategia di Lisbona.

A questo meccanismo politico di *enforcement* più stringente, si aggiunge il già citato accordo sull'Euro Plus che impegna i governi ad una precisa agenda di riforme a sostegno della competitività dell'area euro.

Importante per l'Italia risulta essere l'accordo volto a rafforzare il legame tra salario e produttività, uno dei pilastri alla base del recupero di competitività del sistema tedesco negli ultimi dieci anni.

Nell'ambito della strategia Europa 2020, in Italia sembra poi opportuna una riforma organica del tema degli ammortizzatori sociali.

L'assenza, infatti, di un adeguato strumento che in fase di crisi tuteli il reddito del lavoratore piuttosto che il mantenimento del posto di lavoro, rappresenta un fattore di freno alla

¹⁷¹ Il principio secondo il quale l'Unione e gli Stati membri non sono responsabili e non subentrano nei debiti di un altro Stato membro. In altri termini, i debiti di quest'ultimo non si estendono all'Unione e agli altri Stati membri; rimangono solo ed esclusivamente dello Stato che li ha contratti. (Art. 125 Tfu).

riallocazione del fattore lavoro da aziende meno efficienti ad aziende più efficienti, con la conseguenza di una riduzione dei livelli di produttività aggregata per l'intero sistema.

Infine, sempre sul tema delle riforme, occorrerà prestare attenzione al tema dell'accesso al capitale da parte del sistema delle piccole e medie imprese.

Le conclusioni del Consiglio europeo del 24 e 25 marzo 2011 hanno ricordato che, accanto alla riforma del governance economica, un problema ancora presente in Europa riguarda le debolezze del sistema bancario, che andrà opportunamente riformato.

A questo riguardo, la proposta di accordo nota come "Basilea 3" implicherà, come è noto, un rafforzamento dei requisiti patrimoniali di capitalizzazione del sistema bancario, tema sul quale i principali istituti di credito italiano si stanno già organizzando.

L'ADEGUAMENTO DELLE DECISIONI DI BILANCIO ALLA NUOVA GOVERNANCE ECONOMICA EUROPEA.

3.1 Armonizzazione dei bilanci e adeguamento dei sistemi contabili

L'armonizzazione contabile riguarda un “processo finalizzato alla riduzione delle diversità mediante il mutuo riconoscimento di un contesto unificante, sintesi di tutti quelli precedenti”¹⁷².

Essa attiene al tema dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica e costituisce un'esigenza fondamentale tanto da assumere rilevanza costituzionale nella riforma del titolo V della Costituzione del 2001¹⁷³.

Il processo di monitoraggio della finanza pubblica a livello europeo richiede adeguata informativa da parte degli Stati membri, la cui produzione delle statistiche sulla contabilità nazionale è poco agevole a causa della disomogeneità dei dati provenienti dai diversi livelli di governo¹⁷⁴ e dalle varie aziende pubbliche.

Questi ultimi, infatti, presentano differenze rilevanti nei loro sistemi contabili e di bilancio¹⁷⁵ e per tale ragione risulta necessario creare un sistema nazionale, in coerenza alle

¹⁷² Cfr. S. Lazzini, *Riforme dei sistemi contabili pubblici tra spinte innovative e resistenze al cambiamento*, Giuffrè Editore, 2008.

¹⁷³ L'esigenza di armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci pubblici rientra, infatti, tra i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'articolo 117 della Costituzione finalizzato alla tutela dell'unità economica della Repubblica italiana, ai sensi dell'art. 120, secondo comma, della Costituzione. In riferimento al tema si veda R. Mussari, *Brevi considerazioni sui mutamenti in atto nei sistemi di contabilità pubblica*, in *Azienda Pubblica* n. 1, 2012.

¹⁷⁴ In relazione al sistema informativo-contabile dell'azienda pubblica, l'armonizzazione ricercata tra i diversi livelli di governo individua la cosiddetta armonizzazione verticale, mentre, se va ricercata tra diverse classi di aziende (ad esempio tra amministrazioni pubbliche e imprese private) è definita armonizzazione orizzontale. Oltre che all'interno di un Paese, poi, i sistemi contabili differiscono anche tra i diversi Paesi (armonizzazione esterna o internazionale). In particolare, l'armonizzazione tra Stati (o esterna) presuppone l'armonizzazione verticale all'interno di ciascun Paese. Sul tema si veda E. Caperchione, *L'armonizzazione contabile nella prospettiva internazionale*, in *Azienda Pubblica* n.1, 2012.

¹⁷⁵ Le varie entità che compongono il settore della pubblica amministrazione presentano sistemi contabili molto eterogenei tra loro, i quali hanno dato vita nel tempo ad una sorta di “babele contabile”; così, per citare solo alcuni esempi, il sistema contabile delle Regioni è basato sulla contabilità finanziaria, quello degli enti locali è un misto tra contabilità finanziaria e contabilità economica; quello delle aziende speciali e delle aziende sanitarie è basato sulla contabilità economica, senza contare che vi sono disallineamenti contabili anche all'interno delle singole categorie (ad esempio tra aziende sanitarie di regioni diverse). Insomma, alla vigilia dell'armonizzazione dei conti pubblici, le configurazioni contabili sono numerose e differenti tra loro. Ciò probabilmente anche per via del fatto che i precedenti tentativi del legislatore di

regole comunitarie, in grado di produrre una base informativa che alimenti principi contabili e schemi di bilancio omogenei tra i vari enti del settore pubblico, al fine di consentire la comparabilità ed il confronto dei risultati, e quindi, l'armonizzazione dei conti pubblici¹⁷⁶.

Si tratta di armonizzare schemi e contenuti dei bilanci e di uniformare regole e sistemi contabili al fine di una maggiore trasparenza e leggibilità dell'informativa prodotta nonché, una maggiore affidabilità della stessa.

Per quanto riguarda il sistema contabile del nostro Paese, l'avvio del processo di armonizzazione dei sistemi contabili ha concorso a sanare le seguenti situazioni deficitarie:

- le carenze di uniformità delle procedure e dei sistemi contabili, anche da parte di enti appartenenti alle stesso comparto, che utilizzano strutture e schemi di classificazione eterogenei sia dei bilanci di previsione che dei conti consuntivi;
- la mancanza di coordinamento dei principi contabili generali con quelli per il consolidamento dei conti delle amministrazioni pubbliche;
- la difficoltà di verificare la rispondenza dei conti pubblici alle condizioni previste dalla normativa comunitaria in materia di disavanzi pubblici eccessivi nell'ottica di una maggiore trasparenza ed affidabilità dei dati della finanza pubblica;
- la problematica di poter ottenere un necessario grado di conoscenza e di controllo della spesa pubblica.

Nello specifico, partendo dalle disposizioni costituzionali, il percorso di armonizzazione contabile è stato avviato attraverso:

- la delega di cui all'art. 2, comma 1, della legge n. 196 del 2009 sull'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche diverse dagli enti territoriali quali Regioni, Enti locali ed enti del Servizio Sanitario Nazionale, attuata mediante il D. Lgs. n. 91 del 31 maggio 2011;
- la delega contenuta all'art. 2 della legge n. 42 del 2009, modificata dalla legge n. 196 del 2009 ed attuata con l'adozione del D. Lgs. n. 118 del 23 giugno 2011 riguardante Regioni, Enti locali ed enti del Servizio Sanitario Nazionale.

La legge n. 42 del 2009 sul federalismo fiscale e la legge n. 196 del 2009 di contabilità e finanza pubblica disciplinano separatamente, ma in modo coordinato, le rilevazioni contabili e le determinazioni analitiche e consolidate dei bilanci pubblici, nella logica dell'armonizzazione dei conti e dei bilanci rispettivamente negli pubblici territoriali e negli enti pubblici istituzionali.

uniformare la contabilità pubblica sono stati settoriali e non hanno mai riguardato l'intero universo delle amministrazioni pubbliche come invece lo stesso legislatore ha inteso disciplinare con la riforma del 2009. Si veda S. Pozzoli, R. Mazzotta, *Un processo di armonizzazione che mortifica la contabilità pubblica*, in Azienda Pubblica n.1, 2012.

¹⁷⁶ Cfr S. Pozzoli, R. Mazzotta, *Un processo di armonizzazione che mortifica la contabilità pubblica*, in Azienda Pubblica n.1, 2012.

Per descrivere in modo completo i passi fondamentali del processo di armonizzazione che ha riguardato tali enti è interessante fare riferimento prima di tutto all'art. 2 della legge n. 196 del 2009.

Con l'art. 2 della legge n.196 del 2009, il Governo è stato delegato per l'emanazione di uno o più decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche e dei relativi termini di presentazione ed approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica.

I principi ed i criteri direttivi per l'armonizzazione dei sistemi contabili, così come individuati dall'articolo 2 comma 2 della legge n. 196 del 2009, possono essere così sintetizzati:

- adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato al fine di consentire il consolidamento ed il monitoraggio in fase di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche;
- 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);
- 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;
- affiancamento, ai fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e schemi di contabilità economico-patrimoniale che si ispirino a comuni criteri di contabilizzazione;
- 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;
- 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.

In attuazione della delega contenuta all'art. 2 della legge n. 196 del 2009, è stato emanato il D. Lgs. n. 91 del 2011 "Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 2 della legge 31 dicembre 2009 n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche ad esclusione delle Regioni, degli enti locali, dei loro enti ed organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale".

Al fine di sopperire alle diverse criticità rilevate nel sistema, il D. Lgs. n. 91 del 2011 reca rilevanti innovazioni riguardanti la disciplina delle procedure contabili sintetizzabili come segue:

- dispone l'obbligo, in capo alle amministrazioni pubbliche diverse dagli enti locali e dagli enti del Servizio Sanitario Nazionale, di conformare i propri ordinamenti finanziari e contabili ai principi generali contabili descritti nell'allegato 1 del decreto legislativo e definiti come "Regole fondamentali di carattere generale";
- introduce, quale novità ai fini del consolidamento e monitoraggio dei conti nelle fasi di previsione, gestione e rendicontazione, il Piano dei conti integrato¹⁷⁷, per gli enti che adottano un regime di contabilità finanziaria, costituito da conti che rilevano, contestualmente entrate e spese, sia in termini di contabilità finanziaria sia in termini di contabilità di tipo economico-patrimoniale;
- prevede per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, la definizione di una tassonomia per riclassificazione dei dati contabili e di bilancio, volta a consentire la trasformazione dei dati economico-patrimoniali in dati di natura finanziaria. In tale ambito, si stabilisce l'obbligo di predisporre: un budget economico previsionale; un rendiconto finanziario in termini di liquidità; un conto consuntivo finanziario in termini di cassa, coerente con l'articolazione del piano dei conti integrato; una riclassificazione dei dati contabili di tali enti secondo il citato sistema di codifica degli incassi e dei pagamenti SIOPE;
- prescrive il generale obbligo per le amministrazioni pubbliche di adottare una rappresentazione dei dati di bilancio che evidenzii le finalità della spesa secondo una omogenea classificazione per missioni e programmi. I programmi sono coordinati con la classificazione economico funzionale COFOG adottata in ambito europeo. La rappresentazione funzionale della spesa, già adottata per il bilancio dello Stato, è prevista con distinte modalità sia per le amministrazioni che adottano la contabilità finanziaria sia per quelle in contabilità di tipo civilistico, per una rappresentazione dei dati contabili utile al consolidamento della spesa complessiva;
- prevede la definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, secondo criteri e metodologie comuni alle diverse

¹⁷⁷ Il piano dei conti è redatto in base ai criteri comuni di contabilizzazione. Le voci del piano costituiscono la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica delle pubbliche amministrazioni. Le codifiche del sistema di rilevazione degli incassi e dei pagamenti SIOPE vengono adeguate alla struttura del piano dei conti. Pertanto, ogni transazione elementare è iscritta nel piano secondo codici identificativi della voce cui appartengono, e secondo la classificazione della spesa per missioni e programmi, nonché secondo la classificazione per funzioni-obiettivo COFOG comune a tutti i paesi dell'UE.

amministrazioni. In tale prospettiva si introduce il “Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio”, stabilendone anche il raccordo con i sistemi di misurazione delle performance previsti dalla legge n. 15 del 2009 e dai successivi decreti attuativi.

Per quanto riguarda Regioni, enti locali ed enti del Servizio Sanitario Nazionale, invece, l’art. 2 della legge n. 42 del 2009 attribuisce al Governo la delega ad armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio della autonomie locali sulla base degli stessi principi e criteri direttivi previsti dalla legge n. 196 del 2009 per l’armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio della altre amministrazioni.

Nello specifico, con il D. Lgs. n. 118 del 2011 sono state adottate le “Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi”.

Il decreto n.118 del 2011 prevede, al pari del decreto n.91 del 2011, per gli enti in contabilità finanziaria, l’adozione di un sistema contabile integrato che garantisca la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario ed economico patrimoniale.

Le Regioni e gli enti locali adottano, quindi, 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.

Tale nuova configurazione del principio contabile generale della competenza finanziaria (detta competenza finanziaria potenziata) comporta una serie di risultati positivi¹⁷⁸ agli enti territoriali, quali:

- impedisce l’accertamento di entrate future, rafforzando la valutazione preventiva e concomitante degli equilibri di bilancio;
- evita l’accertamento e l’impegno di obbligazioni inesistenti, riducendo in maniera consistente l’entità dei residui attivi e passivi;
- consente, attraverso i risultati contabili, la conoscenza di dei debiti commerciali degli enti, che deriva dalla nuova definizione di residuo passivo conseguente all’applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata;
- rafforza la funzione programmatica del bilancio;
- favorisce la modulazione dei debiti finanziari secondo gli effettivi fabbisogni degli enti;
- avvicina la competenza finanziaria alla competenza economica;

¹⁷⁸ Cfr. Ministero dell’Economia e delle finanze, Documento di Economia e finanza 2014 – Rapporto sullo stato di attuazione della riforma della contabilità e finanza pubblica, 2014.

- introduce una gestione responsabile delle movimentazioni di cassa, con avvicinamento della competenza finanziaria alla cassa (potenziamento della competenza finanziaria e valorizzazione della gestione di cassa);
- introduce con il fondo pluriennale vincolato uno strumento conoscitivo e programmatico delle spese finanziate con entrate vincolate nella destinazione, compreso il ricorso al debito per gli investimenti.

Nel 2013, il percorso dell'armonizzazione si è concretizzato con l'attuazione del decreto n. 91 del 2011 ma, data l'esigenza di tenere conto dell'evoluzione della normativa di contabilità e finanza pubblica osservata negli ultimi esercizi, i termini inizialmente previsti per l'emanazione dei decreti attuativi sono stati successivamente prorogati.

Il termine per l'adozione dei predetti decreti fissato al 30 giugno 2013 con l'articolo 1 della legge n.228 del 2012, è stato differito con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri di proroga dei termini del 26 giugno 2013, al 31 dicembre 2013.

Da ultimo, il decreto legge 30 dicembre 2013 n. 150, convertito con modificazioni dalla legge n. 15 del 2014, ha prorogato i termini relativi all'attuazione delle disposizioni del decreto n.91 del 2011 al 31 dicembre 2014.

In ogni caso, dall'inizio del 2013 è continuata l'attività correlata all'attuazione del decreto n. 91 del 2011, pervenendo all'emanazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 132 del 2013 relativo al comune piano dei conti integrato e predisponendo la bozza di regolamento relativa al bilancio consolidato.

Si è pervenuti, così, all'adozione del comune piano dei conti integrato, costituito da conti che rilevano le entrate e le spese in termini di contabilità finanziaria e da conti economico-patrimoniali, previsto dall'art. 4 del D. Lgs. 91 del 2011¹⁷⁹.

L'utilizzazione, a partire dal 1° gennaio 2015, del piano dei conti da parte delle amministrazioni pubbliche individuate dal decreto n. 91 del 2011 prevede l'avvio a decorrere dall'esercizio finanziario 2014 di un periodo di sperimentazione.

Obiettivo della sperimentazione è la verifica dell'effettiva rispondenza del sistema classificatorio delineato dal piano dei conti, in termini di esaustività e correttezza formale e sostanziale delle voci incluse nei sui tre moduli (finanziario, economico e patrimoniale), nonché del relativo sistema di correlazione tra le scritture finanziarie e quelle economico patrimoniali e delle voci di glossario¹⁸⁰.

¹⁷⁹ L'iter di emanazione dello schema di regolamento si è, infatti, concluso con l'emanazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 132 del 2013.

¹⁸⁰ Cfr. Ministero dell'Economia e delle finanze, Documento di Economia e finanza 2014 – Rapporto sullo stato di attuazione della riforma della contabilità e finanza pubblica, 2014.

Il decreto del Presidente della Repubblica n. 132 del 2013 dispone, inoltre, che entro 150 giorni dalla sua entrata in vigore, siano individuate con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze le amministrazioni da coinvolgere nella sperimentazione.

La scelta delle amministrazioni deve rispondere a criteri di rilevanza del loro bilancio in termini di spesa e di rappresentatività nei sotto-settori in cui è articolato il settore delle amministrazioni pubbliche: le amministrazioni centrali, le amministrazioni locali e gli enti di previdenza. Alla sperimentazione deve partecipare, per ciascuno dei sotto-settori, almeno un'amministrazione.

A tal fine, sono state avviate le attività propedeutiche all'emanazione del decreto ministeriale di avvio della sperimentazione, individuando una ristretta lista di enti che si ritiene possano utilmente contribuire alla riuscita del periodo di sperimentazione e al perfezionamento del piano dei conti in vista della sua entrata a regime.

Sono stati, inoltre, avviati i primi contatti informali con gli organi decisionali di tali enti, per il tramite dei revisori dei conti della Ragioneria Generale dello Stato, per verificare la possibilità degli stessi di partecipare alla sperimentazione.

La Ragioneria Generale dello Stato dovrà coordinare le attività sin dall'inizio della sperimentazione nonché dovrà seguire gli enti per tutta la durata della stessa.

Infine, relativamente al decreto ministeriale previsto dell'art. 18 del decreto n. 91 del 2011, con il quale deve essere individuato uno schema tipo di bilancio consolidato delle pubbliche amministrazioni con le proprie aziende, società partecipate e altri organismi controllati, nonché i tempi e le modalità per l'adozione dei bilanci consolidati e per la loro pubblicazione, si segnala che la bozza di regolamento trasmessa all'ufficio legislativo economia è, attualmente, oggetto di interlocuzione con le amministrazioni interessate.

Anche per questo decreto il termine per l'emanazione è stato prorogato al 31 dicembre 2014, ai sensi dell'art. 9, comma 7, del decreto legge n. 150 del 2013.

Per quanto riguarda, invece, Regioni ed enti locali lo schema del decreto correttivo ed integrativo del D. Lgs. n. 118 del 2011, necessario per l'entrata in vigore della riforma contabile degli enti territoriali, è stato approvato dalla Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale (c.d. COPAFF) il 2 luglio 2013 ed in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 31 gennaio 2014.

L'avvio a regime della riforma degli enti territoriali, previsto per il 1° gennaio 2015, secondo quanto disposto dal decreto legge n. 102 del 2013, costituisce una tappa fondamentale nel percorso di risanamento della finanza pubblica, ne faciliterà il coordinamento e favorirà il consolidamento dei conti delle amministrazioni pubbliche anche ai fini del rispetto delle regole comunitarie e le attività connesse alla revisione della spesa pubblica e alla determinazione dei fabbisogni e dei costi standard.

3.2 Le modifiche alla legge di contabilità e finanza pubblica: la legge n.39/2011 e l'introduzione del semestre europeo

La necessità di armonizzare ed allineare il sistema nazionale delle decisioni di bilancio alle nuove regole adottate dall'Unione europea in materia di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri, ha determinato anche un intervento legislativo modificativo della disciplina dei contenuti degli strumenti di bilancio e del ciclo della programmazione economico finanziaria nazionale delineati dalla legge di contabilità e finanza pubblica n. 196 del 2009.

In questa prospettiva, la legge n. 39 del 2011 recante “Modifiche alle legge 31 dicembre 2009, n. 196, conseguenti alle nuove regole adottate dall'Unione europea in materia di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri”, ha introdotto una serie di innovazioni volte ad assicurare la coerenza della programmazione finanziaria delle amministrazioni pubbliche con le procedure ed i criteri stabiliti dall'Unione europea¹⁸¹.

Come visto in precedenza, l'Unione europea ha predisposto un nuovo sistema di governance economica basato su un meccanismo di coordinamento ex ante delle politiche economiche e di bilancio nazionali nell'ambito del c.d. *semestre europeo*¹⁸².

Il semestre europeo, già operativo a partire dal 2011, costituisce uno dei pilastri della nuova governance economica europea dell'Unione europea.

Esso consiste in un ciclo di procedure, temporalmente definite, volto ad assicurare la coerenza finanziaria tra le politiche strutturali e gli obiettivi di finanza pubblica di ciascun Paese.

La nuova procedura è articolata con il fine ultimo di indurre i singoli governi nazionali a sottoporre alla Commissione europea i documenti programmatici di finanza pubblica, ai fini della valutazione, in una fase antecedente a quella della loro approvazione.

Il calendario del semestre europeo è stato già discusso in precedenza ma riteniamo opportuno ricordarlo di seguito, per poter introdurre le modifiche apportate alle legge n.196 del 2009 dalla legge n. 39 del 2011 la quale ha provveduto ad aggiornare il ciclo e gli strumenti della programmazione di bilancio alla luce dell'introduzione del semestre europeo al fine di consentire un pieno allineamento tra la programmazione nazionale e quella europea.

¹⁸¹ Cfr. A. Passaro, La contro-riforma del bilancio dello Stato: una contabilità rinnovata nella prospettiva europea, in Rivista italiana di ragioneria ed economia aziendale n. 7-8, 2012.

¹⁸² Le proposte legislative, approvate dal Parlamento europeo il 28 settembre 2011, sono state adottate in via definitiva dal Consiglio il 4 ottobre 2011. Il semestre europeo è stato introdotto dal Consiglio ECOFIN del 7 settembre 2010 il quale, sulla base dell'esame della comunicazione della Commissione europea "Rafforzare il coordinamento delle politiche economiche per la stabilità, la crescita ed i posti di lavoro - Strumenti per una governance economica più forte in ambito UE", ha approvato le modifiche al Codice di condotta sull'attuazione del Patto di stabilità e crescita. Cfr. G. D'Auria, *Bilancio, controlli comunitari e controlli nazionali*, in M.P. Chiti, A. Natalini (a cura di), Lo spazio amministrativo europeo. Le pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona, Ed. Il mulino, 2011.

Nell'ambito del semestre europeo, possiamo scomporre idealmente l'anno finanziario in due semestri.

Il primo, finalizzato alla condivisione degli obiettivi di finanza pubblica e delle politiche economiche e di bilancio tra istituzioni europee e governi nazionali mentre il secondo, nel quale ciascuno stato membro, tenuto conto delle raccomandazioni e delle decisioni del Consiglio europeo e della Commissione europea, potrà dare concreta attuazione alle misure concordate in sede europea mediante il varo della manovra di finanza pubblica.

Nello specifico, il semestre europeo viene così articolato:

- nel mese di gennaio, la Commissione elabora l'analisi annuale sulla crescita in cui fornisce l'indagine sulle prospettive macroeconomiche e formula le proposte strategiche per l'economia europea;
- nel mese di marzo, la Commissione predispose un rapporto sulla base del quale il Consiglio europeo indica i principali obiettivi di politica economica per l'Unione europea e l'Area euro e le possibili strategie di riforma per conseguire tali obiettivi (c.d. linee guida);
- nel mese di aprile, gli Stati membri, tenuto conto delle indicazioni fornite, comunicano alla Commissione i propri obiettivi di medio termine e le principali azioni di riforma che intende adottare con l'aggiornamento del Programma di Stabilità (PS) e il Piano Nazionale di Riforma (PNR);
- nei mesi di giugno e luglio, il Consiglio Europeo e il Consiglio dei Ministri finanziari, sulla base della valutazione dei Programmi di stabilità, forniscono indicazioni specifiche per ciascun Paese. Il Consiglio, nel caso in cui ritenga necessaria una modifica degli obiettivi di medio termine e le misure indicate per il loro conseguimento, inviterà lo Stato membro a rivedere il programma presentato;
- nei mesi successivi, ciascuno Stato membro, tenuto conto delle raccomandazioni e delle decisioni del Consiglio e della Commissione, predispose il bilancio e le misure di politica economica finalizzate al loro conseguimento.

In conseguenza di ciò, le legislazioni nazionali hanno dovuto rimodulare il ciclo della programmazione economico finanziaria dello Stato, con riferimento alla scansione temporale delle fasi nelle quali esso si snoda, alla ridefinizione dei documenti tipici e del relativo contenuto informativo.

Sotto il profilo temporale, il nostro legislatore ha dovuto adeguare la tempistica di predisposizione dei documenti programmatici in modo da assicurarne la presentazione entro il mese di aprile e ciò ha comportato un'anticipazione della programmazione che la legge n. 196 del 2009 aveva inizialmente posticipato a settembre, nel primo semestre dell'anno.

Inoltre, al fine di assicurare coerenza tra politiche strutturali ed obiettivi di finanza pubblica, la procedura in esame prevede che l'aggiornamento del Programma di Stabilità (PS) e del Programma nazionale di riforma (PNR) siano inviati nel mese di aprile, contestualmente all'invio dei documenti programmatici.

Sotto il profilo, invece, dei documenti e dei relativi contenuti, la Decisione di finanza pubblica introdotta dalla legge n. 196 del 2009 in sostituzione al Documento di programmazione economico finanziaria della legge n. 468 del 1978, viene parzialmente inglobata dal Documento di Economia e finanza, che contiene, altresì come visto in precedenza, l'aggiornamento del Programma di Stabilità (PS) e il Programma nazionale di riforma (PNR).

Nella prospettiva, poi, di accrescere il ricorso a comportamenti prudentiali nell'elaborazione delle previsioni di bilancio, nonché di assicurare maggiore comparabilità a livello internazionale delle previsioni stesse, il quadro macroeconomico di riferimento è stabilito si baserà sull'assunzione di variabili esogene indicate dalla Commissione europea nell'indagine annuale sulla crescita e nelle linee guida di politica economica¹⁸³.

Eventuali scostamenti tra le ipotesi adottate da un singolo stato e quelle elaborate dalla Commissione dovranno essere espressamente motivate¹⁸⁴.

Infine, la nuova versione del Codice di condotta ha richiesto, altresì, che gli stati indichino nei documenti programmatici:

- la ripartizione per livelli di governo degli obiettivi di finanza pubblica;
- un'articolazione per principali aggregati di entrate e spese del bilancio pubblico;
- il dettaglio della manovra necessaria a conseguire gli obiettivi in ciascun anno del periodo di previsione.

La legge n. 39 del 2011, oltre a recepire le modifiche patrocinate dall'Unione europea, ha costituito anche l'occasione per introdurre nel nostro ordinamento ulteriori misure, che possono inquadarsi nell'ambito del rafforzamento della disciplina fiscale in materia di bilancio.

Vengono riviste, infatti, le regole sulla copertura finanziaria della legge di stabilità e delle leggi ordinarie nonché viene ampliato l'ambito di applicazione dei limiti pluriennali alla spesa, con l'estensione anche alle spese non rimodulabili.

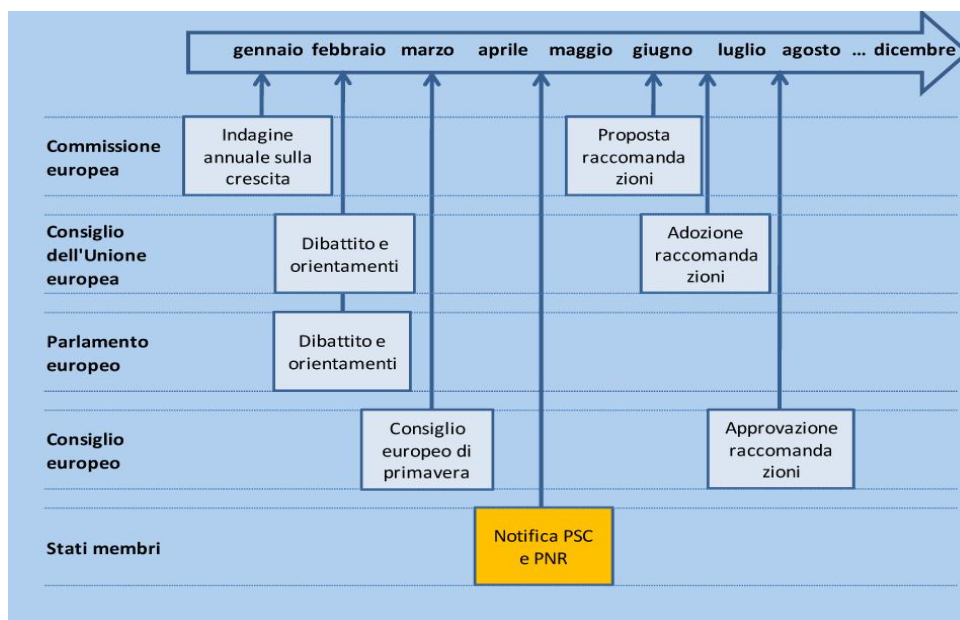
Non da ultimo, importante è il ripensamento del legislatore in merito all'adozione del bilancio di sola cassa a favore di un sistema contabile misto (di competenza e di cassa) ma che vede

¹⁸³ In particolare, l'Annual Growth Survey è elaborato dalla Commissione europea, mentre le linee guida di politica economica sono formulate dal Consiglio europeo.

¹⁸⁴ Sul punto si veda G. D'Auria, *Bilancio, controlli comunitari e controlli nazionali*, in M.P. Chiti, A. Natalini (a cura di), *Lo spazio amministrativo europeo. Le pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*, Ed. Il mulino, 2011.

significativamente potenziato il ruolo della cassa e di cui parleremo approfonditamente più avanti.

Figura 3.1 - Il semestre europeo



Fonte: Ministero dell'economia e delle finanze, *La modifica della legge di contabilità e finanza pubblica alla luce del nuovo semestre europeo (Legge n. 39 del 2011)*, 2011.

3.3 La rimodulazione degli strumenti e del ciclo di bilancio

Nell'ottica di adattare la legislazione nazionale ai dettami comunitari, la riforma realizzata con legge n. 39 del 2011 risulta incentrata sulla revisione dei documenti e del ciclo di programmazione di bilancio nonché sulla rivisitazione delle modalità di coinvolgimento degli enti territoriali.

Rispetto a quanto previsto dalla legge n. 196 del 2009, la legge n. 39 del 2011 anticipa il ciclo di programmazione del bilancio alla prima parte dell'anno mentre resta invariato il calendario previsto per la successiva fase decisionale che si realizza con la manovra di finanza pubblica nel mese di ottobre.

Nel dettaglio l'art. 2 della legge n. 39 del 2011 recante "Coordinamento della programmazione finanziaria con il semestre europeo" sostituisce sia l'art. 7 della legge n. 196/2009 riguardante il ciclo e gli strumenti di programmazione e di bilancio ora rubricato "Ciclo e strumenti della

programmazione finanziaria e di bilancio” enunciando i nuovi strumenti della programmazione, sia l’art. 10 della legge n. 196 del 2009 adesso rubricato “Documento di finanza pubblica” (al posto del precedente “Decisione di finanza pubblica”) ed aggiunge l’art. 10 bis “Nota di aggiornamento del documento di economia e finanza”.

Il principio informatore della legge di revisione si sostanzia nella coerenza della programmazione finanziaria delle amministrazioni pubbliche con le procedure ed i criteri stabiliti dall’Unione europea, in attuazione dei principi fondamentali dell’armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica.

L’art. 1 detta, infatti, l’obiettivo della novella che è quello di mettere in coerenza la programmazione finanziaria dell’Italia con quella dell’Unione europea e che si realizza in primis con la riscrittura del ciclo decisionale della finanza pubblica (articolo 2).

Gli strumenti della programmazione secondo quanto previsto dalla legge n. 39 del 2011 sono rappresentati da:

- il Documento di economia e finanza (DEF), da presentare alle Camere entro il 10 di aprile di ogni anno, per le conseguenti deliberazioni parlamentari;
- la Nota di aggiornamento del DEF, da presentare alle Camere entro il 20 settembre di ogni anno, per le conseguenti deliberazioni parlamentari;
- il disegno di legge di stabilità, da presentare alle Camere entro il 15 ottobre di ogni anno;
- il disegno di legge del bilancio dello Stato, da presentare alle Camere entro il 15 ottobre di ogni anno;
- il disegno di legge di assestamento, da presentare alle Camere entro il 30 giugno di ogni anno;
- gli eventuali disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica, da presentare alle Camere entro il mese di gennaio di ogni anno;
- gli specifici strumenti di programmazione delle amministrazioni pubbliche diverse dallo Stato.

Il ciclo di programmazione di bilancio inizia, con il Documento di economia e finanza (DEF)¹⁸⁵, che viene presentato dal Governo alle Camere entro il 10 aprile per le conseguenti deliberazioni parlamentari e contiene il quadro della programmazione finanziaria su base triennale.

Il Documento di Economia e Finanza (DEF) diviene, quindi, il perno della programmazione economico finanziaria¹⁸⁶.

¹⁸⁵ Il DEF sostituisce sia la Decisione di finanza pubblica (DFP), sia la Relazione sull’economia e sulla finanza pubblica (REF).

¹⁸⁶ Per quanto concerne il ciclo di bilancio, mentre la riforma della disciplina contabile del 2009 aveva posticipato al 15 settembre il termine di presentazione al Parlamento dello schema di Decisione di finanza

Al fine di aggiornare il ciclo e gli strumenti della programmazione di bilancio al semestre europeo la legge novellata prevede che il Documento di Economia e Finanza (DEF) sia composto dal Programma di stabilità e dal Programma nazionale di riforma, i quali devono essere presentati al Consiglio dell'Unione europea e alla Commissione europea entro il 30 aprile di ciascun anno, nonché da un' ulteriore sezione contenente l'analisi e le tendenze della finanza pubblica e la relativa nota metodologica.

Ad integrazione del Documento di Economia e Finanza (DEF) spetta, poi, al Ministro dell'Economia e delle finanze indicare i risultati del monitoraggio degli effetti sui saldi di finanza pubblica derivanti dalle misure contenute nelle manovre di bilancio adottate anche in corso d'anno e gli scostamenti rispetto alle valutazioni originarie e le relative motivazioni, da trasmettere alle Camere entro il 30 giugno di ogni anno.

Per gli eventuali disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica, che concorrono al raggiungimento degli obiettivi programmatici, nonché all'attuazione del Programma nazionale di riforma, e che ante riforma dovevano essere presentati entro febbraio, non è oggi fissato un termine di presentazione. Spetta ai regolamenti parlamentari determinare le procedure e i termini per il loro esame.

Specificata disciplina è prevista con l'introduzione dell'art. 10-bis (rubricato "Nota di aggiornamento del Documento di Economia e Finanza") per la Nota di aggiornamento al DEF da presentare entro il 20 settembre alle Camere per le conseguenti deliberazioni parlamentari.

La Nota di aggiornamento del DEF, aggiorna le previsioni macroeconomiche e di finanza pubblica e diviene così uno strumento obbligato e necessario di indirizzo generale, mentre nella disciplina previgente, la sua presentazione era eventuale e connessa al verificarsi di scostamenti rilevanti degli andamenti di finanza pubblica.

A ciò si aggiunga che consentendosi la presentazione della Nota di aggiornamento al DEF anche fuori dai vincoli temporali della sessione è possibile prefigurarne l'esame anche al di fuori della sessione di bilancio, al fine di un aggiornamento preventivo del quadro delle previsioni delle grandezze di finanza pubblica.

Essa consente di tener conto di informazioni e dati più dettagliati rispetto a quelli disponibili nel mese di aprile e di procedere all'eventuale aggiornamento degli obiettivi programmatici fissati dal DEF, al fine di prevedere una loro diversa ripartizione tra i diversi sotto-settori del conto

pubblica, al fine di disporre di un quadro previsionale, economico e di finanza pubblica più aggiornato di quello disponibile al 30 giugno (data di presentazione del vecchio Documento di programmazione economico finanziaria), le recenti modifiche apportate alla legge di contabilità, allineandosi con il nuovo calendario stabilito in sede europea, anticipano alla prima parte dell'anno l'intero processo di programmazione nazionale, fissando al 10 aprile la data di presentazione alle Camere, per le conseguenti deliberazioni parlamentari, del Documento di Economia e Finanza (DEF).

economico della pubblica amministrazione dello Stato, nonché di recepire le raccomandazioni approvate dal Consiglio europeo nel corso del primo semestre dell'anno.

Questo strumento della programmazione contiene, nel dettaglio:

- l'eventuale aggiornamento degli obiettivi programmatici individuati dal Documento di Economia e finanza (DEF);
- le eventuali modifiche e osservazioni al Documento di Economia e finanza (DEF) conseguenti alle raccomandazioni del Consiglio europeo relative al Programma di Stabilità ed al Programma nazionale di riforma (PNR);
- l'obiettivo del saldo netto da finanziare del bilancio dello Stato e del saldo di cassa di settore statale;
- gli eventuali aggiornamenti del Patto di Stabilità interno.

Qualora si renda necessario procedere ad una modifica degli obiettivi di finanza pubblica, entro il 10 settembre, il Governo è tenuto ad inviare alla Conferenza permanente per il coordinamento e la finanza pubblica, per il preventivo parere, da esprimersi entro il 15 settembre, un aggiornamento delle linee guida per la ripartizione degli obiettivi. Le linee guida sono altresì trasmesse, entro il 10 settembre, alle Camere cui è in seguito trasmesso anche il parere espresso su di esse dalla Conferenza.

Si rafforza, quindi, il coinvolgimento delle autonomie territoriali nel ciclo della programmazione economico-finanziaria, posto che gli enti territoriali saranno chiamati ad esprimersi sull'intero documento programmatico e non più soltanto sulle linee guida per la ripartizione degli obiettivi, come previsto dalla disciplina previgente¹⁸⁷.

In allegato, poi, alla Nota di aggiornamento al DEF, vengono altresì presentati ed indicati:

- le relazioni programmatiche per ciascuna missione di spesa;
- le relazioni programmatiche sulle spese di investimento per ciascuna missione di spesa del bilancio dello Stato;
- le relazioni sullo stato di attuazione delle relative leggi pluriennali;
- il programma predisposto ai sensi dell'articolo 1 comma 1 della legge n. 443 del 2001 (c.d. legge obiettivo);
- gli eventuali disegni di legge collegati di cui all'art. 10 comma 6, della vigente legge di contabilità.

Il nuovo articolo 10-bis prevede, inoltre, che ogniqualvolta si intendano aggiornare gli obiettivi definiti dal Documento di Economia e finanza (DEF) ovvero si verificano scostamenti rilevanti degli andamenti di finanza pubblica tali da rendere necessari interventi correttivi, spetta al

¹⁸⁷ Cfr. L. Fiorentino, Il lento coordinamento della finanza pubblica, in *Giornale di diritto amministrativo* n. 7, 2010.

Governo trasmettere una relazione al Parlamento finalizzata a motivare le ragioni dell'aggiornamento o degli scostamenti ed ad illustrare gli interventi correttivi che si prevede di adottare.

Per quanto concerne gli altri strumenti della programmazione di bilancio già previsti dalla legge n. 196 del 2009 i termini di presentazione restano invariati: entro il 30 giugno deve essere presentato il disegno di legge di assestamento mentre entro il 15 ottobre il disegno di legge di stabilità (documento che definisce la politica fiscale che il Governo intende perseguire per raggiungere gli obiettivi) ed il disegno di legge di bilancio (che evidenzia il bilancio nel caso in cui dovessero essere approvate le norme previste dalla legge di stabilità).

Dopo il 15 ottobre si apre la c.d. "fase parlamentare" nella quale vengono discussi i due disegni di legge e che ha come scopo proprio quello di concentrare il dibattito in un periodo di tempo predeterminato in modo tale da evitare che l'esame dei documenti avvenga nei termini successivi al 31 dicembre.

Le modifiche che intervengono durante l'iter parlamentare sino all'approvazione della legge di stabilità e della legge di bilancio, formano oggetto di apposite "*note di variazione*".

Entro il mese di dicembre si procede, infine, alla votazione finale delle suddette leggi di bilancio e di stabilità le quali una volta approvate trovano applicazione a partire dal 1° gennaio.

Tabella 3.1 - Gli strumenti di programmazione

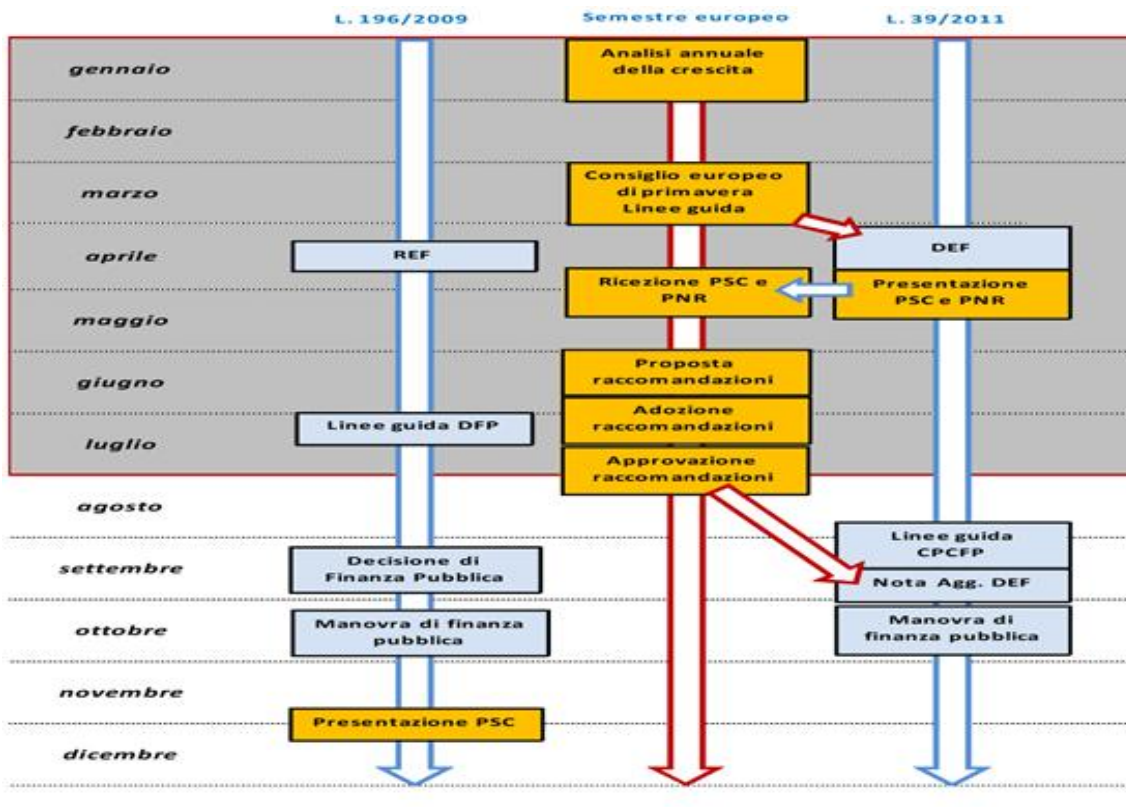
L. 468/1978	L. 196/2009	L. 39/2011
Relazione Unificata sull'Economia e la Finanza Pubblica <i>(28 febbraio)</i>	Relazione sull'Economia e la Finanza Pubblica <i>(15 aprile)</i>	Soppressa
Non previste	Linee Guida DFP <i>(15 luglio)</i>	Soppresse
Documento di programmazione economica e finanziaria <i>(30 giugno)</i>	Decisione di finanza pubblica <i>(15 settembre)</i>	Documento di economia e finanza * <i>(10 aprile)</i>
Non previsto	Aggiornamento del programma di stabilità <i>(calendario europeo)</i>	Aggiornamento del programma di stabilità <i>(30 aprile)</i>
Rendiconto generale dello Stato** <i>(30 giugno)</i>	Rendiconto generale dello Stato** <i>(30 giugno)</i>	Rendiconto generale dello Stato ** <i>(30 giugno)</i>
Disegno di legge di Assestamento** <i>(30 giugno)</i>	Disegno di legge di Assestamento** <i>(30 giugno)</i>	Disegno di legge di Assestamento** <i>(30 giugno)</i>
Non previste	Non previste	Linee Guida articolazione obiettivi DEF <i>(eventuali - 10 settembre)</i>
Nota di Aggiornamento al DPEF <i>(eventuale - 30 settembre)</i>	Nota di Aggiornamento della Decisione di finanza pubblica <i>(eventuale)</i>	Nota di Aggiornamento del Documento di economia e finanza <i>(20 settembre)</i>
Relazione previsionale e programmatica <i>(30 settembre)</i>	Soppressa	Soppressa
Disegno di legge finanziaria Disegno di legge di bilancio <i>(30 settembre)</i>	Disegno di legge di stabilità Disegno di legge di bilancio <i>(15 ottobre)</i>	Disegno di legge di stabilità Disegno di legge di bilancio <i>(15 ottobre)</i>
Disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica <i>(15 novembre)</i>	Disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica <i>(28 febbraio)</i>	Disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica <i>(entro il mese di gennaio)</i>
Non previsto	Specifici documenti di programmazione delle AP diverse dallo Stato	Specifici documenti di programmazione delle AP diverse dallo Stato

Fonte: Ministero dell'economia e delle finanze, *La modifica della legge di contabilità e finanza pubblica alla luce del nuovo semestre europeo (Legge n. 39 del 2011)*, 2011.

* La prima sezione del Documento di economia e finanza reca lo schema del Programma di stabilità.

** Tali documenti non costituiscono strumenti della programmazione secondo la definizione dell'articolo 7, ma fanno comunque parte del ciclo di bilancio.

Figura 3.2 - Il ciclo di programmazione



Fonte: Ministero dell'economia e delle finanze, *La modifica della legge di contabilità e finanza pubblica alla luce del nuovo semestre europeo (Legge n. 39 del 2011)*, 2011.

3.4 I nuovi criteri di prudenzialità della gestione finanziaria

Le modifiche apportate dalla legge n. 39 del 2011 alla disciplina contabile non si limitano ad incidere sul complessivo processo di programmazione economica di medio termine, bensì introducono nuovi criteri di prudenzialità della gestione finanziaria, finalizzati ad agevolare il controllo degli andamenti ed il perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica.

In coerenza con le richieste dell'Unione europea di destinare alla riduzione del deficit e del debito le eventuali maggiori entrate non previste a legislazione vigente ed in un'ottica di complessivo potenziamento del controllo sugli andamenti di finanza pubblica al fine di favorire il contenimento della spesa e la riduzione del debito pubblico, il legislatore con il novellato art. 3 recante "Disposizioni in materia di stabilità finanziaria" ha modificato la disposizione

contenuta nell'art. 11 comma 6 della legge n. 196 del 2009 consentendo l'utilizzo di eventuali margini di miglioramento del risparmio pubblico (dato dalla differenza positiva tra il suo valore previsto nel bilancio di previsione e quello risultante dall'assestamento relativo all'anno precedente) a copertura degli oneri correnti della legge di stabilità unicamente per finanziare riduzioni di entrata e solo a condizione che risulti assicurato un valore positivo del risparmio pubblico¹⁸⁸.

Nella medesima logica s'inscrive il comma 1-bis introdotto all'art. 17 della legge di contabilità, recante il divieto di utilizzare a copertura di nuovi oneri finanziari le maggiori entrate correnti che dovessero verificarsi in corso di esercizio rispetto a quelle iscritte nel bilancio di previsione derivanti da variazioni degli andamenti a legislazione vigente, nonché l'espressa previsione che l'eventuale extra-gettito connesso ad un miglioramento del quadro economico possa essere destinato solo al "miglioramento dei saldi di finanza pubblica".

Si ricorda che il ricorso al miglioramento del risparmio pubblico per finalità di copertura degli oneri recati dalle leggi finanziarie è stato consentito in base alla prassi interpretativa dell'art. 11, comma 5, della legge n. 468 del 1978, sancita dalla Camera e dal Senato con le risoluzioni di approvazione del DPEF 1990-92.

In occasione dell'utilizzo di tale mezzo di copertura sono stati, poi tuttavia, evidenziati alcuni aspetti problematici soprattutto quando le quote di miglioramento portate a copertura degli oneri correnti si dimostrarono di rilevante entità.

È stato, infatti, rilevato che il dato relativo al miglioramento del risparmio pubblico a legislazione vigente è ricavato dal raffronto tra il valore del saldo corrente riferito al bilancio dell'esercizio in corso ed il corrispondente valore che lo stesso saldo assume nel bilancio per il nuovo esercizio¹⁸⁹.

Tale differenza può risentire, quindi, del carattere provvisorio sia dei valori assestati riferiti all'esercizio in corso, sia delle nuove previsioni di bilancio che, per quanto affidabili, sono soggette presumibilmente a modificarsi in corso d'anno.

I margini di incertezza si accentuano con riferimento al secondo e terzo esercizio del triennio di previsione, rispetto ai quali appare più probabile l'eventualità di una successiva revisione delle stime iniziali di bilancio.

Inoltre, è stato evidenziato come il ricorso a quote consistenti del miglioramento, a legislazione vigente, del saldo corrente di bilancio dovrebbe in ogni caso essere suffragato da dati ed

¹⁸⁸ La norma in esame delimita, quindi, la tipologia di oneri correnti che possono essere coperti (nella legge di stabilità) a valere sui margini di miglioramento del risparmio pubblico: innovando rispetto alla legislazione previgente, tale utilizzo può ora avvenire esclusivamente per la copertura di riduzioni di entrata, disposte dalla stessa legge di stabilità.

¹⁸⁹ Cfr. Dossier del bilancio del Senato, Documentazione di inizio legislatura – Analisi degli effetti finanziari delle norme e dei principali andamenti di finanza pubblica, 2008.

elementi volti a confermare la stabilità del predetto miglioramento almeno con riferimento alla parte utilizzata a fini di copertura di oneri che si proiettano oltre il triennio.

Infine, l'art. 3 lett. c) della legge n. 39 del 2011 riformula, poi anche, l'art. 40 comma 2 della legge n. 196 del 2009 al fine di consentire una più efficace programmazione di medio termine che fornisca alle amministrazioni maggiori certezze in ordine alle risorse disponibili, ha ampliato l'ambito di intervento della disciplina delegata nella determinazione dei limiti sull'evoluzione della spesa iscritta nel bilancio dello stato.

In particolare, è stata estesa a tutte le spese iscritte nel bilancio dello Stato, dunque anche alle spese non rimodulabili¹⁹⁰, la possibilità di fissare, in linea di massima con la Decisione di economia e finanza, e di adottare con la legge di bilancio, tetti di spesa coerenti con la programmazione triennale delle risorse¹⁹¹.

Tale ulteriore modifica è volta a rafforzare la disciplina fiscale in conformità ad uno schema di programmazione e di bilancio ispirato a procedure e regole di tipo “top down”.

Delle modalità di fissazione dei tetti di spesa all'intero aggregato delle risorse iscritte nel bilancio nonché delle procedure di tipo top down si parlerà approfonditamente nel successivo paragrafo 3.6.

3.5 Il potenziamento della funzione del bilancio di cassa

In seguito all'attuazione delle deleghe previste nel testo della legge n. 196 del 2009, la disciplina del bilancio dello Stato è destinata a subire in futuro a subire ulteriori modificazioni riguardo alla struttura del bilancio ed ai criteri di rilevazione delle poste contabili.

In particolare, attraverso la delega prevista dall'art. 40, il legislatore mira al completamento della revisione della struttura del bilancio dello Stato, con particolare riferimento alla riorganizzazione delle missioni e dei programmi di spesa ed alla programmazione delle risorse, allo scopo di assicurarne maggiore certezza, trasparenza e flessibilità.

In questo contesto, si avrà la revisione delle missioni, diretta a delineare un sistema di macrofunzioni pubbliche tendenzialmente coincidenti con le strutture ministeriali, evitando ove

¹⁹⁰ L'art. 21 c. 6 della legge n. 196 del 2009 definisce spese non rimodulabili quelle per le quali l'amministrazione non ha la possibilità di esercitare un effettivo controllo, in via amministrativa, sulle variabili che concorrono alla loro formazione, allocazione e quantificazione. Esse corrispondono alle spese definite “oneri inderogabili”, in quanto vincolate a particolari meccanismi o parametri che regolano la loro evoluzione, determinati sia da leggi sia da altri atti normativi. Rientrano tra gli oneri inderogabili le cosiddette spese obbligatorie, ossia quelle relative al pagamento di stipendi, assegni, pensioni e altre spese fisse, le spese per interessi passivi, quelle derivanti da obblighi comunitari e internazionali, le spese per ammortamento di mutui nonché quelle così identificate per espressa disposizione normativa.

¹⁹¹ Nella disciplina previgente della struttura del bilancio, art. 40 c. 2 lettera h), tale previsione riguardava solo le spese rimodulabili.

possibile la presenza di missioni di spesa trasversali a più amministrazioni, mentre la revisione dei programmi dovrà garantire l'affidamento di ciascun programma ad un unico centro di responsabilità amministrativa nell'ambito dei Ministeri, in relazione ai compiti ed alle funzioni istituzionali di ciascuna amministrazione¹⁹².

In riferimento alla spesa avremo, invece, la sostituzione dei capitoli con le "azioni" quali componenti del programma e unità elementari del bilancio, ai fini della gestione e della rendicontazione.

In tal modo, si mira ad ottenere uno schema di classificazione della spesa completamente funzionale basato sulla sequenza missioni, programmi, azioni, dove le nuove autorizzazioni legislative di spesa dovranno essere formulate in termini di finanziamento di uno specifico programma di spesa.

Infine, allo scopo di verificare i risultati conseguiti dalle amministrazioni pubbliche, la delega contenuta nell'art.40 disciplina l'introduzione del sistema di contabilità economico-patrimoniale dello Stato, che verrà affiancato alla contabilità di tipo finanziario.

Sempre in tema di innovazioni alla legge di riforma della contabilità pubblica, vediamo come la delega prevista dall'art. 42 della legge n. 196 del 2009, disponeva inizialmente il passaggio ad un sistema di bilancio c.d. "misto", ovvero redatto sia in termini di competenza che in termini di cassa, ad un sistema di sola cassa.

L'introduzione del criterio di cassa accanto a quello di competenza giuridica nella formulazione delle previsioni di bilancio era diretta a mostrare come il problema della scelta tra il bilancio di competenza e quello di cassa non si risolveva con l'adozione di un tipo di bilancio in alternativa all'altro bensì con una loro combinazione, posto che essi rispondono a finalità informative diverse e complementari¹⁹³.

In sede di esame parlamentare, diverse furono le critiche e le perplessità mostrate nei confronti dell'adozione del criterio di sola cassa, da parte sia della Corte dei Conti che della Ragioneria Generale dello Stato nonché diverse furono le argomentazioni a sostegno del mantenimento di un sistema di bilancio misto (di competenza e di cassa).

Nello specifico, riguardo alla contabilizzazione di sola cassa, si sosteneva come:

- un bilancio di sola cassa avrebbe potuto condurre ad un indebolimento della funzione di controllo antecedente del Parlamento¹⁹⁴;

¹⁹² Cfr. A. Passaro, *Il bilancio dello Stato nella prospettiva europea*, Aracne, 2013.

¹⁹³ Cfr. A. Passaro, *Il bilancio dello Stato*, in M. D'amore (a cura di), *I bilanci pubblici tra armonizzazione e autonomia. Unione europea, Stato, Regioni, Enti locali*, Giappichelli Editore, 2009.

¹⁹⁴ In quanto l'esecutivo, avrebbe potuto essere libero di contrarre impegni oltre i limiti degli stanziamenti previsti, ed il Parlamento, all'atto dell'approvazione del bilancio, sarebbe stato posto dinanzi al fatto compiuto di impegni già assunti.

- il vincolo in termini di competenza giuridica agiva da freno indiretto anche sull'erogazione dei pagamenti (contenendo i pagamenti entro i margini delle autorizzazioni di impegno);
- la contabilizzazione in termini di sola cassa non consentisse l'esatta individuazione dell'esercizio finanziario di riferimento dell'operazione.

In conclusione, l'opinione diffusa era quella che il bilancio di sola cassa avrebbe di fatto determinato un allontanamento rispetto alla "competenza *accrual*" ed al sistema di contabilità economico-patrimoniale delineato dal testo di legge di riforma n. 196 del 2009.

Attraverso la legge n.39 del 2011, il legislatore rivede perciò l'adozione del bilancio di sola cassa modificando l'art. 42 della legge n. 196 del 2009 e prevedendo il "potenziamento" della funzione del bilancio di cassa, ferma restando la redazione anche in termini di competenza giuridica.

La nuova formulazione ha trovato riscontro favorevole sia da parte della dottrina che degli addetti ai lavori in quanto è opinione comune che le previsioni di competenza con quelle di cassa risultano in grado di far trarre dal documento di bilancio una più ampia gamma di informazioni e di far sfruttare gli aspetti positivi di entrambi i criteri di rilevazione¹⁹⁵.

Inoltre, va ricordato come le evidenze empiriche degli ultimi anni hanno dimostrato come le previsioni di cassa abbiano assunto sempre più una valenza secondaria in quanto non basate su un effettivo fabbisogno delle amministrazioni e su un'effettiva programmazione delle risorse¹⁹⁶.

Infine, il potenziamento del bilancio di cassa risponde anche e soprattutto all'esigenza di razionalizzazione del fenomeno della formazione dei residui attivi e passivi di bilancio.

L'accumulo dei residui dipende solo parzialmente dal tipo di sistema contabile utilizzato¹⁹⁷ e l'adozione di bilanci basati solo ed unicamente sulla cassa non elimina completamente il problema tant'è che anche nei Paesi che adottano un sistema *cash*

¹⁹⁵ Cfr. A. Passaro, La contro-riforma del bilancio dello Stato: una contabilità rinnovata nella prospettiva europea, in *Rivista italiana di ragioneria ed economia aziendale* n.7-8, 2012.

¹⁹⁶ Cfr. A. Passaro, *Il bilancio dello Stato nella prospettiva europea*, Aracne, 2013.

¹⁹⁷ Poichè in parte deriva dalla complessità delle procedure di spesa, dalle carenze organizzative e dalle politiche di contenimento finanziario delle risorse.

basis il principio di cassa non è applicato in maniera rigida, ma prevede opportune modifiche che conducono ad approcci contabili di tipo “modified cash”¹⁹⁸.

3.6 Procedura di bilancio top-down e tetti di spesa

La riforma della contabilità e della finanza pubblica ha riguardato anche l'introduzione di elementi c.d. “top-down”¹⁹⁹ nell'ambito delle procedure di bilancio²⁰⁰, allo scopo di limitare l'attuale frammentazione che caratterizza il processo di formazione del bilancio²⁰¹, di condurre la dinamica della spesa su sentieri sostenibili e di incentivare la ricerca di soluzioni gestionali più efficienti da parte delle amministrazioni.

Attuando procedure di bilancio di tipo top down, la decisione sugli aggregati rilevanti del bilancio²⁰² viene assunta antecedentemente rispetto alle scelte allocative riguardanti le risorse che compongono gli aggregati stessi, innescando un processo a “cascata” nel quale la decisione assunta a monte provoca effetti condizionanti sulle decisioni prese in fasi successive.

Nelle procedure di bilancio di tipo top down la decisione iniziale sulla dimensione degli aggregati del bilancio è frutto di una negoziazione multilaterale, e può avere ad oggetto sia i saldi di bilancio che la definizione di vincoli sulla spesa.

Questo tipo di approccio consente di concentrare l'attenzione del decisore politico al momento della preparazione del bilancio sull'allocazione delle risorse piuttosto che sulla loro quantità, in un contesto in cui la sostenibilità della spesa e la compatibilità con gli obiettivi macroeconomici sono assicurate dall'aver precedentemente definito un vincolo quantitativo entro il quale operare questa scelta.

¹⁹⁸ Sul punto si veda A. Parry, *A proposed definition of the Modified Cash Basis*, in *International Journal on Governmental Financial Management* n. 1, 2010; CIGAR, *Implementing reforms in Public Sector Accounting*, Coimbra University Press, 2008; International Monetary Fund, *Manual of Fiscal Transparency*, 2007.

¹⁹⁹ Sul processo di bilancio top-down si veda Gosta Ljungman, *Top down budgeting – An instruments to strengthen budget management*, IMF Working Paper, 2009.

²⁰⁰ Con tale espressione la letteratura economica individua i diversi fattori che influenzano le modalità con le quali viene predisposto, approvato e gestito il bilancio pubblico. In tal senso, si vedano: A. Alesina, R. Perotti, *The political economy of budget deficits*, in IMF Staff papers n. 42, 1995; J. M. Poterba, J. Von Haegen, *Fiscal institutions and fiscal performance*, Chicago University Press, 1999; G. Pisauro, V. Visco *Note sulle procedure di bilancio*, in *Politica economica* n.2, 2008.

²⁰¹ Il divario tra stanziamenti di spesa e costi effettivi dei programmi finanziati è direttamente proporzionale alla frammentazione del processo di bilancio. Il problema delle risorse comuni mostra, pertanto come le procedure di bilancio incorporino una tendenza all'eccesso di spesa e alla formazione di disavanzi. Al riguardo si veda: A. Alesina, R. Perotti, *The political economy of budget deficits*, in IMF Staff papers n. 42, 1995 e M. Hallerberg, J. Von Haegen, *Electoral institutions, cabinet negotiation, and budget deficit in the European Union*, in *Fiscal institution and fiscal performances*, 1999.

²⁰² Detti aggregati possono esprimersi tanto in termini di saldi di bilancio, quanto in termini di voci di entrata o di spesa.

Lo schema generale di un processo di tipo top-down, che includa limiti di spesa, può essere sintetizzato nelle seguenti fasi:

- definizione degli obiettivi macroeconomici e dei saldi di bilancio obiettivo;
- previsione delle entrate;
- definizione del vincolo complessivo di spesa;
- proposta di ripartizione della spesa complessiva e fissazione di specifici limiti di spesa, a livello amministrativo o funzionale;
- negoziazione sui limiti di spesa tra ministri di spesa e Ministero delle Finanze;
- decisione finale sui limiti di spesa e preparazione del progetto di bilancio annuale.

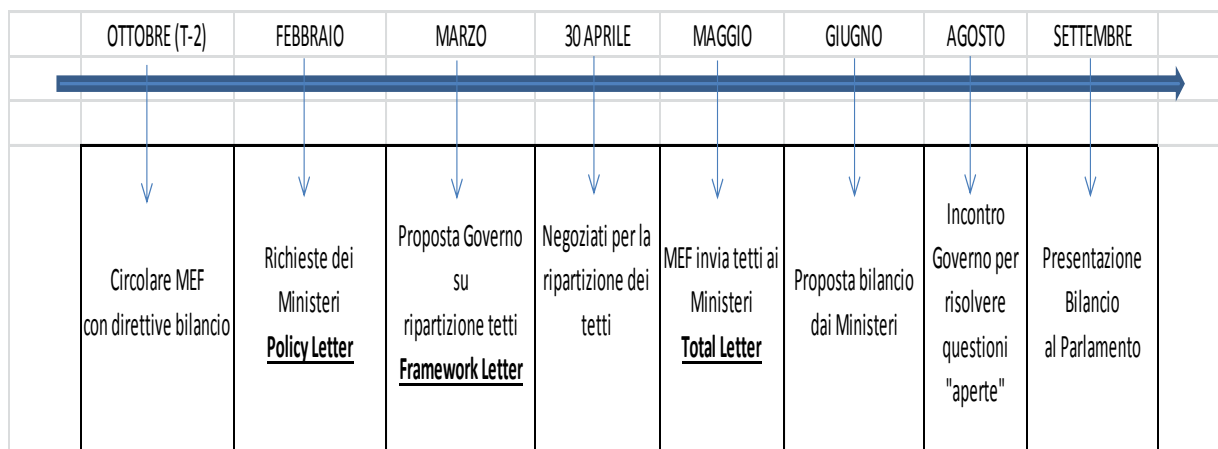
Generalmente i primi tre momenti di questo processo sono definiti nell'ambito della programmazione di medio periodo, mentre i successivi attengono alla ripartizione annuale delle risorse che si svolge con la definizione del bilancio di previsione all'inizio di ciascun esercizio finanziario.

I tempi richiesti perché il processo possa risultare efficace si presentano piuttosto lunghi e richiedono che i limiti da sottoporre alle singole unità di spesa siano definiti con largo anticipo rispetto al momento della presentazione del bilancio di previsione.

Questo perché i responsabili della spesa possano formulare previsioni di spesa accurate e perché la necessaria fase negoziale tra i Ministeri di spesa e il Ministero delle finanze possa disporre dei tempi necessari ad un confronto approfondito.

Nelle esperienze dei Paesi che applicano regole di spesa al bilancio dello Stato o delle Amministrazioni Centrali, il ciclo per la preparazione del documento contabile prende avvio generalmente all'inizio dell'anno precedente (t-1) a quello a cui si riferisce il bilancio di previsione ma in alcuni casi, il processo di bilancio inizia addirittura alla fine del secondo anno precedente a quello di riferimento (t-2).

Figura 3.3 - I tetti di spesa nel processo di bilancio



Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Regole Fiscali sulla spesa: suggerimenti dall'esperienza internazionale e prime riflessioni sul caso italiano*, 2012.

Nella prima fase del processo, il Ministero delle finanze fornisce alle amministrazioni di spesa le linee guida per la formulazione delle previsioni di bilancio e riceve da queste una prima richiesta di stanziamenti.

Sulla base di queste indicazioni, i Ministeri predispongono le proprie richieste di spesa attraverso l'invio di una apposita lettera, c.d. Policy Letter, al Ministero delle finanze nella quale indicano le proprie priorità di spesa e le richieste di risorse in relazione agli obiettivi e alle attività programmate.

Tenuto conto di queste informazioni e dei vincoli alla spesa complessiva precedentemente definiti, il Ministero delle finanze elabora quindi, in genere tra marzo e aprile, una prima proposta di ripartizione dei tetti di spesa annuali che invia ai Ministeri per una loro approvazione, c.d. Framework Letter.

Da questo momento inizia tra i ministeri di spesa e il Ministero delle finanze un periodo di attività "negoziale" per definire la ripartizione definitiva dei tetti di spesa. In genere questo processo è coordinato dallo stesso Ministero delle finanze, ma eventuali divergenze, che non dovessero trovare composizione nei negoziati bilaterali, saranno risolte nell'ambito collegiale del Consiglio dei Ministri.

Entro il mese di maggio il Consiglio dei ministri definisce la ripartizione dei tetti complessivi e la comunica alle singole amministrazioni per il tramite del Ministero dell'economia attraverso la c.d. Total Letter.

Ricevuta l'indicazione delle risorse loro assegnate i Ministeri inviano intorno al mese di giugno/luglio, una prima proposta di bilancio al Ministero delle finanze che ne verifica la congruità e assicura la coerenza complessiva del bilancio rispetto al complessivo limite di spesa. Anche in questo caso, segue all'invio della proposta da parte dei Ministeri una fase negoziale che si svolge nel mese di agosto tra le amministrazioni e il Ministero delle finanze, demandando al Presidente del Consiglio dei Ministri eventuali questioni irrisolte.

L'ultima fase del processo di preparazione del disegno di legge di bilancio si conclude nel mese di settembre con la presentazione al Parlamento della proposta da sottoporre al voto delle Camere.

Le maggiori divergenze nello svolgimento del processo riguardano il momento in cui sono comunicati alle amministrazioni centrali dello Stato i valori obiettivo del bilancio che costituiscono il riferimento per la formulazione delle previsioni "programmatiche" dei Ministeri e che in prospettiva rappresenteranno il quadro all'interno del quale ripartire i limiti alla spesa.

La comunicazione di tali obiettivi coincide con la presentazione a settembre della nota di Aggiornamento al Documento di Economia e finanza (DEF).

Le istruzioni fornite alle amministrazioni dello Stato con la Circolare del Ministero dell'economia e delle finanze nei primi mesi dell'anno precedente a quello di riferimento, riguardano, infatti, esclusivamente le modalità con cui definire le previsioni a legislazione vigente (basate sulle politiche e le attività previste sulla base di quanto dispone la legislazione in vigore al momento della formulazione della previsione stessa), mentre mancano le indicazioni sugli interventi correttivi inducendo i Ministri di spesa a rimandare ad un momento successivo la complessiva programmazione di bilancio.

Tale rinvio, comunque ammissibile anche in un processo che comprende la definizione di vincoli alla spesa non dovrebbe superare l'estate, per consentire adeguati tempi per la negoziazione²⁰³.

L'applicazione di regole sulla spesa per il bilancio dello Stato in Italia richiede, dunque, una riflessione su come modificare l'attuale processo di bilancio, o alcune sue fasi, funzionalmente all'introduzione di un sistema di regole sulla spesa che preveda:

- un anticipo del momento in cui è definito il livello del saldo obiettivo per il bilancio dello Stato a cui associare la ripartizione delle spese complessive;
- una prima fase in cui siano comunicate ai Ministeri le proposte del MEF o del Governo dei limiti alla spesa che dovranno orientare la formulazione delle proposte di bilancio;

²⁰³ Per un approfondimento si veda Ministero dell'economia e delle finanze, *Regole fiscali sulla spesa: suggerimenti dall'esperienza internazionale e prime riflessioni sul caso italiano*, 2012.

- una successiva fase negoziale, e una opportuna sede “collegiale”, che porti alla loro definitiva ripartizione;
- una ulteriore fase in cui siano formulate e valutate le proposte di bilancio delle amministrazioni dello Stato per la definitiva predisposizione del documento contabile.

Sempre per quanto riguarda l’Italia, inizialmente la legge n. 196 del 2009 prevedeva, poi, l’applicazione di tetti di spesa solo con riferimento all’aggregato delle spese non rimodulabili; oggi, con le modifiche apportate alla legge n.196 del 2009 dalla legge n. 39 del 2011 è stata, invece, disposta l’estensione del vincolo anche alle spese non rimodulabili.

Come si evince dal processo appena descritto, in un contesto di procedure di tipo top down, il ruolo del Ministero dell’economia e delle finanze cambia, non essendo più quello di negoziare le proposte di bilancio con i singoli responsabili di spesa bensì quello di monitorare il rispetto dei vincoli in fase di gestione del bilancio, allo scopo di neutralizzare l’incentivo dei singoli ministri di spesa a disattendere gli impegni assunti.

Sul piano operativo, per quanto riguarda la costruzione dei vincoli sulla spesa, questa richiede di formulare una serie di scelte su alcune caratteristiche del modello.

Occorre, anzitutto, stabilire se la regola vada applicata al valore nominale della spesa ovvero al valore reale, cioè depurato dagli effetti dell’inflazione.

E’ possibile anche effettuare una combinazione dei due precedenti criteri, considerando per talune spese il valore reale mentre per altre quello nominale.

Secondariamente, occorre definire il criterio contabile di rilevazione della spesa (competenza giuridica, competenza economica, cassa), coerentemente con il sistema contabile adottato.

Per quanto riguarda, invece, l’orizzonte temporale i tetti alla spesa possono essere a “fissazione periodica”, quando il tetto è definito con periodicità stabilita, in genere ogni 3-4 anni, e non è modificabile nel periodo considerato, o a “scorrimento” quando il tetto viene aggiornato annualmente, aggiungendo un esercizio al periodo di riferimento.

Nell’ipotesi di tetti a scorrimento, l’aggiornamento annuale può riferirsi solo all’ultimo anno del periodo di programmazione, oppure può prevedere la possibilità di modificare anche i vincoli degli anni precedenti.

I tetti a fissazione periodica danno maggiore credibilità al vincolo, anche se scontano le incertezze delle previsioni macroeconomiche e di finanza pubblica. I tetti a scorrimento, invece, presuppongono l’utilizzo di una maggiore discrezionalità in capo al governo nel medio periodo, soprattutto se modificabili²⁰⁴.

²⁰⁴ Cfr. A. Passaro, *Il bilancio dello Stato nella prospettiva europea*, Aracne, 2013.

A seguito della scelta sulle grandezze aggregate del bilancio, si procede, quindi, alla ripartizione delle risorse disponibili tra i diversi ministeri di spesa attraverso i c.d. “accordi triennali” tra il Ministro dell’Economia e delle finanze e gli altri ministri di spesa.

Nel corso del tempo è possibile procedere a variazioni dell’ammontare delle risorse disponibili purché tali variazioni si limitino ad aggiustamenti marginali o collegati ad eventi non prevedibili.

Una volta stabiliti i limiti complessivi sulla spesa e ripartite le risorse per singoli ministeri, sarà compito di quest’ultimi associare le risorse ai singoli programmi di pertinenza dell’amministrazione al fine di individuare le concrete modalità di perseguimento degli obiettivi e permettere un’efficiente allocazione delle risorse.

Inoltre, sarà opportuno che i vincoli di spesa siano assistiti da appositi meccanismi di flessibilità che ne facilitino il rispetto. Tali meccanismi potranno essere applicati sia tra i tetti di spesa sia all’interno del medesimo tetto.

Infine, occorrerà dotarsi di opportuni strumenti di monitoraggio delle regole di spesa ed individuare meccanismi sanzionatori in caso di mancato rispetto del vincolo.

In genere, il compito di verificare durante l’esercizio finanziario la sostanziale coerenza tra l’evoluzione della spesa ed il valore obiettivo assegnato a ciascun Ministero, spetta al Ministero dell’economia e delle finanze che assume il ruolo di responsabile di un processo basato su rilevazioni frequenti e sistemi informativi fortemente integrati tra le amministrazioni di spesa e lo stesso Ministero.

Sarà comunque compito dei Ministeri adottare le eventuali correzioni e compensazioni necessarie ad assicurare il complessivo rispetto del tetto nel caso in cui eventuali divergenze tra il limite di spesa e l’andamento effettivo dovessero manifestarsi nel corso dell’anno.

Riguardo, invece, ai meccanismi sanzionatori, questi non sono sempre previsti ed anche laddove esistono, si possono distinguere modelli differenti.

In alcuni casi, è previsto un obbligo di compensazione nell’ambito del tetto di eventuali scostamenti rispetto alla spesa programmata su ogni singola voce; in altri casi, sono previsti tagli di risorse sui capitoli di bilancio con spese in eccesso, unitamente ad una minore flessibilità gestionale.

Aldilà delle soluzioni adottate per i meccanismi sanzionatori, è da segnalare che l’esistenza di quest’ultimi unitamente all’introduzione di regole alla spesa è considerata uno strumento indispensabile per correggere le distorsioni nelle scelte di bilancio.

Alla luce di quanto sopra esposto, l’implementazione di un sistema di procedure di tipo top down con la conseguente fissazione di tetti di spesa di carattere pluriennale implicherà per le amministrazioni un chiaro sforzo in termini di programmazione.

Quest'ultime, non solo dovranno rivisitare in chiave strategica i programmi e le sottostanti attività ma dovranno anche, e soprattutto, implementare procedure di analisi e di valutazione della spesa²⁰⁵.

In sintesi, le regole sulla spesa sono state interpretate e applicate non come semplice strumento di riduzione delle componenti di uscita del bilancio pubblico, quanto piuttosto come un elemento in grado di favorire una migliore programmazione, gestione e quindi controllo delle risorse, valorizzando la funzione allocativa del bilancio in un contesto di scelte allocative sotto un vincolo di risorse scarse²⁰⁶.

Proprio per questo motivo, le regole sulla spesa sono in molti casi inserite in un processo di tipo top-down e accompagnate da un'attività volta ad approfondire l'analisi e la conoscenza della spesa (c.d. spending review). Sono questi, infatti, gli elementi che consentono di rafforzare il funzionamento delle regole sulla spesa e di potenziarne l'efficacia.

Se introdotte, poi, a seguito di processi di aggiustamento di bilancio, esse consentono di consolidare i progressi conseguiti in termini finanziari attraverso il contrasto all'adozione di politiche anticicliche nelle fasi recessive dell'economia.

Nello specifico i vantaggi che si ottengono dall'applicazione dei tetti di spesa si sostanziano nel:

- risolvere i problemi connessi alla frammentazione del processo di bilancio;
- accompagnare i processi di consolidamento fiscale rafforzando e segnalando l'impegno al proseguimento degli sforzi avviati;
- evitare l'insostenibilità futura degli assetti di bilancio per la pressione esercitata da fattori demografici o shock economici;
- accompagnare l'introduzione di processi di misurazione delle performance.

Le regole di spesa rappresentano, in conclusione, sistemi complessi che possono, se ben calibrati, introdurre nei sistemi di bilancio elementi di rafforzamento della disciplina fiscale, della programmazione e dell'allocatione delle risorse.

Se adottate in un contesto di tipo top down, sono destinate, poi, ad agevolare il controllo dell'andamento della spesa delle amministrazioni pubbliche e quindi il conseguimento degli obiettivi fissati in termini di evoluzione della stessa.

²⁰⁵ Cfr. A. Passaro, *Il bilancio dello Stato nella prospettiva europea*, Aracne, 2013.

²⁰⁶ Cfr. Ministero dell'Economia e delle finanze, *Regole fiscali sulla spesa: suggerimenti dall'esperienza internazionale e prime riflessioni sul caso italiano*, 2012.

3.7 La legge di contabilità “rinforzata” n. 243 del 2012

Meritevole di attenzione nel nostro percorso di studio attinente le novità e i cambiamenti che stanno riguardando il bilancio dello Stato e il sistema di contabilità e finanza pubblica del nostro paese, è la legge 24 dicembre 2012 n. 243 recante “Disposizioni per l’attuazione del principio del pareggio di bilancio” ed emanata in attuazione dell’art. 5 della legge costituzionale 20 aprile 2012 n. 1, che approfondiremo, in dettaglio, nel capitolo IV.

La legge costituzionale n. 1 del 2012 ha modificato l’art. 81 della Costituzione prevedendo al sesto comma di quest’ultimo come il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali ed i criteri volti ad assicurare l’equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico dovessero essere stabiliti da apposita legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, nel rispetto dei principi definiti con legge costituzionale.

La legge n. 243 del 2012 presenta diverse novità sotto il profilo delle relazioni fra Governo e Parlamento e disciplina per il complesso delle amministrazioni pubbliche:

- le verifiche preventive e consuntive sugli andamenti di finanza pubblica;
- l’accertamento delle cause degli scostamenti rispetto alle previsioni, distinguendo tra quelli dovuti all’andamento del ciclo economico, all’inefficacia degli interventi e agli eventi eccezionali;
- il limite massimo degli scostamenti negativi cumulati corretti per il ciclo economico rispetto al PIL, al superamento del quale occorre intervenire con misure di correzione;
- la definizione delle gravi recessioni economiche, delle crisi finanziarie e delle gravi calamità naturali quali eventi eccezionali ai sensi dell’art. 81 2° comma della Costituzione, al verificarsi dei quali sono consentiti il ricorso all’indebitamento non limitato a tenere conto degli effetti del ciclo e il superamento del limite massimo degli scostamenti negativi cumulati sulla base di un piano di rientro;
- l’introduzione di regole sulla spesa a salvaguardia degli equilibri di bilancio e per assicurare la riduzione del rapporto tra debito pubblico e prodotto interno lordo nel lungo periodo;
- l’istituzione presso le Camere, nel rispetto dell’autonomia costituzionale, di un organismo indipendente, al quale attribuire compiti di analisi e verifica degli andamenti di finanza pubblica e di valutazione dell’osservanza delle regole di bilancio;
- le modalità attraverso le quali lo Stato, nelle fasi avverse del ciclo economico o al verificarsi degli eventi eccezionali, concorre ad assicurare il finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni e delle funzioni fondamentali inerenti diritti civili e sociali;
- il contenuto della legge di bilancio dello Stato;
- la facoltà degli enti territoriali di ricorrere all’indebitamento;

- le modalità attraverso le quali gli enti territoriali concorrono alla sostenibilità del debito pubblico del complesso delle pubbliche amministrazioni.

La legge n. 243 del 2012 in esame rappresenta il necessario completamento sul piano ordinamentale dell'impegno dell'Italia per il risanamento dei conti pubblici e nasce dall'esigenza di assicurare effettività e dare piena attuazione al principio dell'equilibrio tra le entrate e le spese del bilancio delle amministrazioni pubbliche.

Più in dettaglio, il capo I della legge reca l'oggetto e le definizioni, specificando il carattere di legge "rinforzata" del provvedimento²⁰⁷, che potrà essere modificato esclusivamente da una legge successiva adottata con la medesima maggioranza assoluta disposta dall'art. 81 6° comma della Costituzione²⁰⁸, ed indicando le definizioni utilizzate nell'ambito della legge, con espliciti rinvii a quanto previsto nell'ordinamento dell'Unione europea²⁰⁹.

Il capo II della legge ribadisce l'obbligo per le amministrazioni pubbliche di concorrere ad assicurare l'equilibrio dei bilanci e disciplina i principi e le regole di bilancio riferite al complesso delle amministrazioni pubbliche.

Il principio dell'equilibrio di bilancio per le amministrazioni pubbliche è definito, all'articolo 3, in relazione all'obiettivo di medio termine (MTO) stabilito dall'ordinamento dell'Unione europea quale parametro di riferimento per la valutazione della posizione fiscale di ciascuno stato membro.

In particolare, nella fase di programmazione gli obiettivi programmatici di bilancio devono essere stabiliti in misura tale da consentire almeno il raggiungimento del valore dell'obiettivo di medio termine o comunque di rispettare il percorso di avvicinamento programmato a tale obiettivo.

In fase di valutazione ex post, l'equilibrio si considera conseguito se il saldo strutturale del conto consolidato delle amministrazioni pubbliche risulta almeno pari all'obiettivo di medio termine o coerente con il percorso di avvicinamento, secondo quanto indicato nei precedenti documenti di programmazione.

²⁰⁷ La norma si limita a disciplinare soltanto i principi fondamentali degli aspetti delegati dal legislatore costituzionale, mentre le questioni di dettaglio saranno presumibilmente lasciate ad un successivo intervento sulla legislazione ordinaria di riferimento. Cfr. A. Passaro, *Il bilancio dello Stato nella prospettiva europea*, Edizioni Aracne, 2013.

²⁰⁸ Ai sensi dell'art. 1, la legge n. 243 del 2012 può essere abrogata, modificata o derogata solo in modo espresso da una legge successiva approvata con le medesime modalità previste dall'art. 81 6° comma della Costituzione, cioè a maggioranza assoluta dei componenti delle due Camere.

²⁰⁹ Con il rinvio alle norme comunitarie, al posto dell'inserimento nel testo di legge di definizioni direttamente desumibili dal diritto europeo, il legislatore ha perseguito il fine di garantire l'automatico adattamento dell'ordinamento interno rispetto ad eventuali cambiamenti introdotti nell'ordinamento europeo. Cfr. A. Passaro, *Il bilancio dello Stato nella prospettiva europea*, Edizioni Aracne, 2013.

Una deroga al principio dell'equilibrio di bilancio è prevista qualora si verificano eventi eccezionali che la stessa legge indica nei casi di:

- grave recessione economica;
- eventi straordinari, al di fuori del controllo dello Stato, incluse le gravi calamità naturali, con rilevanti ripercussioni sulla situazione finanziaria generale del Paese.

In queste circostanze, il ricorso all'indebitamento è ammesso, su richiesta del Governo, sentito il parere della Commissione europea e previa autorizzazione delle due Camere a maggioranza assoluta dei propri componenti.

Le regole sul saldo sono integrate, all'art. 5 della legge in questione, con la previsione di una specifica regola fiscale sulla spesa la quale prevede come il tasso di variazione annuo della spesa delle amministrazioni pubbliche non possa crescere oltre il tasso di riferimento calcolato in coerenza con la normativa europea e che a tal fine i documenti di programmazione dovranno indicare il valore nominale della spesa coerente con tale regola.

Il suo effettivo rispetto sarà oggetto di specifico monitoraggio nel corso dell'esercizio e qualora si manifesti il rischio del superamento di tale soglia, il Governo dovrà trasmettere una specifica relazione al Parlamento.

All'art. 4 è previsto, poi, un principio generale per la sostenibilità del debito pubblico in coerenza con quanto stabilito dall'ordinamento europeo.

Gli obiettivi relativi al rapporto debito/PIL dovranno essere indicati nei documenti di programmazione e, nell'ipotesi in cui sia superata la soglia di riferimento europea, in sede di definizione degli obiettivi di bilancio si dovrà tenere conto della necessità di garantire una riduzione dell'eccedenza rispetto a tale valore in coerenza con il criterio e la disciplina in materia di fattori rilevanti previsti dal medesimo ordinamento europeo²¹⁰, ai sensi del quale, si ricorda che gli Stati il cui debito supera il 60% del PIL dovranno adottare interventi per ridurlo con un ritmo adeguato, assumendo come riferimento, una diminuzione dell'eccedenza di debito al ritmo di un ventesimo all'anno in media negli ultimi tre anni.

Sempre nell'ambito delle disposizioni che mirano a rafforzare la disciplina fiscale, il Capo III della legge n. 243 del 2012, dispone all'art. 7 la previsione di un'attività di monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica da svolgere nel corso dell'esercizio finanziario; qualora emerga il rischio di scostamenti rispetto agli obiettivi programmatici con riguardo al conto consolidato delle amministrazioni pubbliche o al saldo strutturale, il Governo è obbligato a rendere comunicazioni alle Camere.

²¹⁰ Articolo 2, comma 1 bis, del Reg. (CE) n. 1467/97, come modificato dal Reg. (CE) n. 1177/2011, e art. 4 del Trattato sul Fiscal Compact.

Ad ulteriore rafforzamento delle attività di verifica degli andamenti di finanza pubblica, il capo VII reca l'istituzione presso le Camere, di un organismo denominato "Ufficio parlamentare di bilancio" che opera con autonomia e indipendenza di giudizio (art. 16 legge n. 243 del 2012).

Si tratta di un organismo collegiale composto da tre componenti, di cui uno con funzioni di presidente.

I membri del Consiglio vengono nominati per sei anni (non rinnovabili), con determinazione adottata d'intesa dai Presidenti della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica²¹¹ e sono individuati tra un elenco di dieci soggetti indicati dalle Commissioni parlamentari competenti in materia di finanza pubblica a maggioranza dei due terzi dei rispettivi componenti e scelti per "riconosciuta indipendenza e comprovata competenza ed esperienza in materia di economia e di finanza pubblica a livello nazionale ed internazionale"²¹².

L'articolo 18, comma 1, elenca le funzioni attribuite all'Organismo indipendente e tra queste figurano i compiti di effettuare analisi, verifiche e valutazioni su:

- previsioni macroeconomiche e di finanza pubblica;
- impatto macroeconomico dei provvedimenti legislativi di maggior rilievo;
- andamenti di finanza pubblica e l'osservanza delle regole di bilancio;
- sostenibilità della finanza pubblica nel lungo periodo;
- attivazione e utilizzo di meccanismi correttivi e sullo scostamento dagli obiettivi per il verificarsi degli eventi eccezionali.

E' importante sottolineare come le analisi e le valutazioni predisposte dall'Ufficio parlamentare di bilancio fungono da parametro di riferimento rispetto a quelle elaborate dal Governo, tant'è che quest'ultimo, in caso di valutazioni significativamente divergenti tra le due autorità, può essere chiamato ad illustrare i motivi per i quali ritiene di dover confermare le proprie previsioni di finanza pubblica o di conformarle alle risultanze dell'Ufficio parlamentare di bilancio.

Passando al bilancio dello Stato, il capo IV della legge n. 243 del 2012 all'articolo 14, disciplina il principio dell'equilibrio per il bilancio dello Stato, stabilendo che esso corrisponde al valore, per ciascuno degli anni del triennio di riferimento, del saldo netto da finanziare o da impiegare coerente con gli obiettivi programmatici di equilibrio stabiliti nei documenti di programmazione finanziaria.

È inoltre previsto che, a rendiconto, l'obiettivo di bilancio si consideri conseguito se il saldo netto da finanziare risulta conforme a quanto indicato nella legge di bilancio.

²¹¹ In particolare, i componenti del Consiglio sono individuati tra un elenco di dieci soggetti indicati dalle Commissioni parlamentari competenti in materia di finanza pubblica a maggioranza dei due terzi dei rispettivi componenti e scelti per

²¹² A tali membri viene riconosciuto un trattamento economico parametrato a quello del Presidente dell'Autorità garante della concorrenza e del mercato; all'art. 16 c. 3 vengono, inoltre, specificate le situazioni di incompatibilità ed i casi di revoca dall'incarico.

Una novità di particolare rilievo riguarda la nuova veste di legge sostanziale che la legge di bilancio assume con l'eliminazione del terzo comma dell'art. 81 della Costituzione: oltre a formalizzare le previsioni di entrata e di spesa in base alla disciplina vigente, la legge di bilancio assumerà una portata sostanziale attraverso l'introduzione di disposizioni volte a innovare la legislazione vigente²¹³.

A tale ultimo riguardo, la legge n.243 del 2012 prevede l'unificazione in un unico documento (la legge di bilancio), articolato in due sezioni, degli attuali contenuti della legge di stabilità e della legge di bilancio.

Sebbene non risulti articolato il contenuto di ciascuna sezione, la legge di attuazione del principio del pareggio di bilancio stabilisce che la prima sezione rechi le innovazioni legislative e il livello del saldo netto da finanziare²¹⁴, mentre la seconda contenga la previsione di bilancio a legislazione vigente²¹⁵.

Nello specifico, la prima sezione contiene, per il periodo compreso nel triennio di riferimento, le disposizioni in materia di entrata e di spesa di cui al comma 1, con effetti finanziari aventi decorrenza nel triennio considerato dal bilancio. Essa specifica, in distinti articoli, il saldo netto da finanziare ed il livello massimo del ricorso al mercato finanziario.

La seconda sezione contiene, invece, le previsioni di entrata e di spesa formate sulla base della legislazione vigente²¹⁶, tenuto conto dei parametri economici indicati nei documenti di programmazione finanziaria e di bilancio e delle proposte di rimodulazioni da introdurre alle condizioni e nei limiti previsti dalla legge dello Stato, apportando a tali previsioni, alle quali viene in ogni caso assicurata autonoma evidenza contabile, le variazioni determinate dalla prima sezione del disegno di legge di bilancio medesimo.

Entrambe le sezioni devono essere redatte sia per competenza che per cassa.

In sintesi, la prima sezione svolge essenzialmente le funzioni dell'attuale disegno della legge di stabilità mentre la seconda assolve in sostanza dell'attuale disegno di legge di bilancio.

²¹³ Occorre ricordare che la tradizionale concezione della legge di bilancio come legge meramente formale, che fotografa i fattori legislativi di spesa senza poterli modificare, appare già ampiamente superata dalle norme in materia di flessibilità di bilancio, introdotte dalla nuova legge di contabilità e da altre recenti modifiche legislative, in base alle quali attraverso la legge di bilancio è possibile effettuare rimodulazioni delle dotazioni finanziarie relative anche a fattori legislativi nell'ambito delle c.d. spese rimodulabili, compensative all'interno di un programma o tra programmi di una medesima missione di spesa (art. 23 c. 3 della legge di contabilità).

²¹⁴ Resta confermata l'impossibilità di introdurre nell'ordinamento, mediante la legge di bilancio, norme di delega, di carattere ordinamentale o organizzatorio, nonché interventi di natura localistica o micro-settoriale.

²¹⁵ Tenuto conto dei parametri economici indicati nei documenti di programmazione finanziaria e di bilancio e delle proposte di rimodulazioni da introdurre nei limiti di quanto previsto con legge dello Stato.

²¹⁶ Ovvero contiene lo stato di previsione dell'entrata, gli stati di previsione della spesa distinti per Ministeri e il quadro generale riassuntivo con riferimento al triennio.

Per quanto riguarda la struttura del bilancio dello Stato, questa resta sostanzialmente confermata prevedendo la ripartizione delle entrate in titoli, in base alla natura o alla provenienza dei cespiti, entrate ricorrenti e non ricorrenti e tipologie, ai fini dell'accertamento dei cespiti, mentre per le spese l'articolazione in missioni che rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici ed in programmi, quali aggregati diretti al perseguimento degli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni.

Le unità di voto parlamentare sono costituite, per le entrate, dalle tipologie e per la spesa dai programmi.

Al comma 6 dell'art. 15, viene previsto che il disegno di legge di bilancio debba essere accompagnato da una nota tecnico illustrativa avente carattere conoscitivo e recante:

- il raccordo tra il disegno di legge di bilancio e il conto consolidato della pubblica amministrazione;
- i contenuti della manovra annuale e i relativi effetti finanziari sui saldi di finanza pubblica.

Allo scopo di consentire un'adeguata valutazione delle innovazioni proposte, il comma 7 dell'art. 15, dispone che il disegno di legge di bilancio venga corredato da una relazione tecnica riguardante le disposizioni innovative contenute nella prima sezione e le proposte di rimodulazione contenute nella seconda.

E', inoltre, prevista per ciascuna disposizione, la quantificazione degli effetti e le relative coperture finanziarie, nonché la redazione di un prospetto riepilogativo degli effetti finanziari complessivi di ciascuna disposizione sui tre saldi contabili (saldo netto, fabbisogno e indebitamento) da allegare alla relazione tecnica di cui sopra.

Il carattere sostanziale attribuito alla legge di bilancio, non si estende alla legge di assestamento, con la quale potranno essere disposte soltanto variazioni compensative tra le dotazioni finanziarie, anche se di unità di voto diverse, alle condizioni e nei limiti previsti dalla legge dello Stato.

Un'altra rilevante novità riguarda la definizione del vincolo finanziario a cui soggiace la legge di bilancio.

A differenza di quanto attualmente previsto per la legge di stabilità e la legge di bilancio (la prima soggetta ad un autonomo vincolo di copertura, la seconda al rispetto del vincolo programmatico del saldo netto da finanziare fissato nella nota di aggiornamento al DEF), è previsto che la nuova legge di bilancio sia assoggettata esclusivamente ad un vincolo di coerenza tra il saldo netto da finanziare del bilancio dello Stato e l'indebitamento netto strutturale delle amministrazioni pubbliche.

Sarà, dunque, la riforma della legge di contabilità e finanza pubblica²¹⁷ a qualificare ulteriormente i vincoli di copertura da applicare alla legge di bilancio, nonché il dettaglio del contenuto di ciascuna delle due sezioni della stessa legge.

Infine, l'implementazione di regole di bilancio di così grande rilievo non poteva non sortire effetti in materia di controlli della Corte dei Conti.

In tal senso, al Capo VIII la legge reca norme volte ad affidare nuove funzioni di controllo alla Corte dei Conti sui bilanci delle amministrazioni pubbliche oltre ad alcune disposizioni di carattere finale e transitorio.

In base all'art. 20 la Corte dei Conti è competente a svolgere, anche in corso di esercizio, il controllo successivo sulla gestione dei bilanci degli enti territoriali e non territoriali.

Le disposizioni della legge n. 243 del 2012 sono in vigore dal 1° gennaio 2014, ad eccezione del Capo IV, concernente l'equilibrio dei bilanci delle Regioni e degli enti locali e della nuova disciplina in materia di contenuto della legge di bilancio di cui si prevede l'applicazione a decorrere dal 1° gennaio 2016.

²¹⁷ Riforma che dovrà essere disposta per adeguare la normativa ordinaria (legge n. 196 del 2009) alle innovazioni introdotte con la legge n. 243 del 2012, data la coerenza attualmente venuta meno tra le due norme di legge.

IL PAREGGIO DI BILANCIO NELLA NUOVA GOVERNANCE EUROPEA: LA RIFORMA DELL'ART. 81 DELLA COSTITUZIONE.

4.1 Il “pareggio” di bilancio nell’ordinamento costituzionale italiano

Il 17 aprile 2012 con l’approvazione della legge costituzionale n.1/2012 “Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale”²¹⁸, è stato introdotto nell’ordinamento costituzionale italiano il principio del c.d. “pareggio di bilancio”.

Tale principio, come vincolo per i bilanci statali europei, previsto inizialmente con la sottoscrizione Trattato di Maastricht del 1992, viene riaffermato, come visto nel precedente capitolo, con la sottoscrizione del Trattato sulla Stabilità, il coordinamento e la governance nell’Unione economica e monetaria²¹⁹, c.d. Fiscal Compact.

La legge n.1/2012 modifica alcuni articoli della Costituzione, incidendo sulla disciplina di bilancio dell’intero aggregato delle pubbliche amministrazioni²²⁰ e attribuendo valore costituzionale ad alcuni principi e norme derivanti dalla nuova governance economica europea²²¹.

²¹⁸ “Prima di tale riforma costituzionale vi erano diverse soluzioni sull’interpretazione della previgente Costituzione finanziaria italiana e sui suoi rapporti con i vincoli imposti dall’Unione Europea alla gestione dei conti pubblici. Da un lato si rinveniva nel testo della Carta previgente un originario obbligo al pareggio di bilancio, poi rinnegato nell’interpretazione prevalsa in dottrina e nella stessa giurisprudenza costituzionale a partire dagli anni ’60; dall’altro lato si intravedeva alla base delle richiamate disposizioni costituzionali non l’imposizione di limiti contenutistici alla decisione di finanza pubblica ma, stante la possibilità di sancire un disavanzo con l’approvazione del bilancio, la necessità di garantire la coerenza della successiva legislazione di spesa con gli equilibri in esso predeterminati”, Cfr. L. Donatelli, *I nuovi vincoli di contabilità pubblica nella nuova governance economica europea: regole numeriche e procedure di enforcement tra livello unionale e livello interno*, www.amministrazioneincammino.it, 2013.

²¹⁹ Il “Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla governance nell’Unione economica e monetaria”, firmato a Bruxelles il 2 marzo 2012 ed entrato in vigore l’1 gennaio 2013, ha l’obiettivo dichiarato all’art.1, di rafforzare il pilastro economico nell’unione economica e monetaria, rinsaldare la disciplina di bilancio, potenziare il coordinamento delle loro politiche economiche e migliorare la governance della zona euro. Tra i punti principali del trattato vi era proprio l’impegno delle parti contraenti ad applicare e ad introdurre, entro un anno dall’entrata in vigore del trattato, con norme costituzionali o di rango equivalente, la “regola aurea” per cui il bilancio dello Stato deve essere in pareggio o in attivo.

²²⁰ Tali modifiche alla Costituzione si possono avere opinioni anche diverse ma che non possono non apparire come un passaggio epocale nella storia degli ordinamenti –sia costituzionale che contabile- del nostro Paese. Cfr. L. Giampaolino in *La legge di bilancio dopo la nuova formulazione dell’art.81 della Costituzione*, Intervento al Seminario di studi della Corte dei Conti “Sistema di finanza pubblica, diversi livelli di governo e funzioni di controllo” Cortona 18-19 ottobre, 2013.

²²¹ “La necessità dell’adozione di regole, costituzionali o legislative, dirette ad orientare l’intera gestione della finanza pubblica nel rispetto dei parametri fissati dall’Unione europea è emersa, per la prima volta, in occasione del nuovo quadro di governance economica dell’UE in seguito all’acuirsi della crisi economica e finanziaria (il c.d. fattore contingente) e alla definizione della nuova strategia Europa 2020

Secondo quanto previsto dal novellato art.81 della Costituzione lo Stato ha il dovere di assicurare “l’equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio²²², tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico²²³ ” mentre “ il ricorso all’indebitamento è consentito solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico, e previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, al verificarsi di eventi eccezionali” (art. 1 Legge costituzionale n.1/2012).

Il nuovo art. 81 vieta dunque il ricorso all’indebitamento²²⁴, prevedendo deroghe alla norma, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti,

per la crescita e l’occupazione nell’Unione (il c.d. fattore istituzionale)”, così P. Canaparo, *La legge costituzionale n.1 del 2012: la riforma dell’art. 81, il pareggio di bilancio e il nuovo impianto costituzionale in materia di finanza pubblica*, www.federalismi.it, 2012.

²²² “Da notare come il legislatore italiano nel recepire la normativa europea in materia abbia optato per l’introduzione nel testo costituzionale del principio dell’equilibrio di bilancio dello Stato piuttosto che del principio del pareggio, forse perché prevedere una regola di pareggio tra le entrate e le spese avrebbe comportato il rischio di un eccessivo irrigidimento delle manovre di spesa”, così R. Perez, *Dal bilancio in pareggio all’equilibrio tra le entrate e le spese*, in *Giornale di diritto amministrativo* n.10/2012. Secondo quanto invece afferma R. Dickmann “La palese differenza tra il titolo della legge Cost. n.1 del 2012, che parla di “pareggio di bilancio”, e le relative disposizioni, che parlano di “equilibrio tra entrate e spese”, evidenzia come, lungi dall’aver voluto costituzionalizzare una regola contabile, il legislatore costituzionale sia intervenuto direttamente nell’ambito della politica economica nazionale, vincolando anche sotto il profilo della legalità costituzionale gli strumenti nazionali e regionali di finanza pubblica alle regole europee in tema di governance economica.”, in *Legislazione di spesa ed equilibrio di bilancio tra legittimità costituzionale e legittimità europea*, in www.federalismi.it, 2012. Precisa poi D. Morgante, come non si tratti di un “pareggio di bilancio in senso contabile quale uguaglianza numerica tout court tra entrate e spese, quanto piuttosto il rispetto di un “equilibrio di bilancio”, inteso quale conseguimento di obiettivi di saldo articolati lungo un arco temporale di medio termine e calibrati in corrispondenza simmetrica rispetto all’andamento del ciclo economico.”, in *La costituzionalizzazione del pareggio di bilancio*, www.federalismi.it, 2012. Ancora afferma M. Passalacqua come “la scelta di avvalersi della parola “equilibrio” sembra voler sottintendere la volontà degli autori della riforma di riferire il pareggio al “bilancio strutturale”, vale a dire al netto del ciclo economico, in sintonia con i già menzionati patti europei”, in *Pareggio di bilancio contro intervento pubblico nel nuovo art. 81 della Costituzione*, www.amministrazioneincammino.it, 2012.

²²³ “La portata prescrittiva della norma sta nell’imporre allo Stato di praticare politiche anticicliche, cioè di segno opposto a quello della congiuntura economica, in modo che nelle fasi di recessione, nelle quali il gettito delle entrate fiscali si riduce ed aumentano in maniera automatica le spese dovute agli ammortizzatori sociali, l’equilibrio tra entrate e spese sia costruito rendendo le seconde eccedenti rispetto alle prime, mentre nelle fasi di espansione economica, in cui il gettito fiscale aumenta e gli ammortizzatori sociali generano minore spesa, l’equilibrio sia costruito in maniera esattamente opposta, cioè con una eccedenza delle entrate rispetto alle spese.”, così A. Brancasi, *Il principio del pareggio di bilancio in Costituzione*, in *Osservatorio sulle fonti* n. 2, 2012. Ancora L. Giampaolino spiega come la previsione che l’equilibrio di bilancio sia definito tenendo conto delle fasi avverse e favorevoli del ciclo economico, si colloca in un modello in cui il bilancio pubblico assolve, pur in assenza di politiche discrezionali, il ruolo di moderazione del ciclo economico attraverso il pieno funzionamento degli stabilizzatori automatici.”, in *La legge di bilancio dopo la nuova formulazione dell’art.81 della Costituzione*, Intervento al Seminario di studi della Corte dei Conti “Sistema di finanza pubblica, diversi livelli di governo e funzioni di controllo” Cortona 18-19 ottobre, 2013.

²²⁴ “Questa disposizione pone, a sua volta, problemi interpretativi, perché il termine “indebitamento” può avere due diversi significati: può indicare le operazioni di indebitamento (art. 3 comma 17 della l. 2003 n. 350); oppure può indicare quello specifico saldo di bilancio (“indebitamento netto”) che non tiene conto di una serie di spese, tra le quali quelle per restituire il debito in scadenza (art. 25 comma 7 della l. 2009 n. 196).”, così A. Brancasi, *Il principio del pareggio di bilancio in Costituzione*, in *Osservatorio sulle fonti* n.2, 2012; Ancora “Innanzitutto l’equilibrio dei bilanci si misura in termini di saldo (differenziale tra

nei casi in cui sia necessario tener conto degli effetti del ciclo economico e salvo il verificarsi di eventi eccezionali²²⁵.

Meritevole di attenzione è il terzo comma del novellato art.81 il quale prevede, contrariamente al passato, come ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri debba provvedere ai mezzi per farvi fronte²²⁶. Tale nuova previsione normativa è di fondamentale importanza in quanto attraverso essa vediamo estendersi alla legge di approvazione del bilancio l'obbligo di copertura finanziaria²²⁷.

L'art. 81 Cost. sancisce, infine, come il contenuto della legge di bilancio insieme alle norme fondamentali e dai criteri volti ad assicurare l'equilibrio²²⁸ tra le entrate e le spese dei bilanci e

entrate e spese) e, nell'ambito della UE, il saldo di riferimento è l'indebitamento netto strutturale, ossia misurato al netto degli effetti del ciclo economico, oltre che delle misure una tantum e straordinarie. Da qui la possibilità, nelle fasi in cui la congiuntura economica è sfavorevole, di avere un bilancio in pareggio secondo i criteri UE (il saldo nominale viene depurato dalla componente ciclica) e allo stesso tempo, di fare ricorso all'indebitamento in misura pari alla componente ciclica senza che concorra a determinare un saldo negativo. Tale regola intende assicurare un adeguato margine di flessibilità nella gestione dei bilanci pubblici al fine di consentire politiche anticicliche e l'operare di stabilizzatori automatici", così D. Cabras, *L'introduzione del principio del c.d. pareggio di bilancio: una regola importante per la stabilizzazione della finanza pubblica* in Quaderni Costituzionali n.1, 2012.

²²⁵ "Relativamente al rapporto tra le due situazioni, cioè tra la necessità di considerare gli effetti del ciclo economico ed il verificarsi di eventi eccezionali, bisogna riconoscere che la formulazione della norma non è delle migliori, tanto da suscitare dubbi interpretativi. L'uso della congiunzione copulativa "e" (in luogo di quella disgiuntiva "o") dovrebbe indicare che le due ipotesi operano in maniera congiunta e cumulativa, invece che disgiunta.", così A. Brancasi, *Il principio del pareggio di bilancio in Costituzione*, in Osservatorio sulle fonti n.2, 2012. Della stessa opinione sembra essere M. Passalacqua la quale si pronuncia sul punto affermando che "ne consegue che unicamente al verificarsi di eventi eccezionali e allo specifico scopo di incidere sugli effetti del ciclo economico, sarà possibile finanziare il disavanzo di bilancio mediante indebitamento. Perciò, in difetto di eventi eccezionali, la mera presenza del ciclo economico avverso, non consentirà il ricorso al debito, quanto meno di nuova emissione.", in "*Pareggio di bilancio contro intervento pubblico nel nuovo art. 81 della Costituzione*", www.amministrazioneincammino.it, 2012.

²²⁶ Sparisce la disposizione contenuta nel terzo comma del previgente art. 81 Cost. secondo la quale con la legge di approvazione del bilancio non era possibile stabilire nuovi tributi e nuove spese.

²²⁷ "Ciò significa che anche laddove il bilancio rechi l'autorizzazione a ricorrere all'indebitamento i relativi oneri dovranno ricevere adeguata copertura in un arco di tempo pluriennale con un piano di ammortizzazione del debito che consenta di assicurarne la sostenibilità", così C. Golino, *Gli effetti e le prospettive del principio del pareggio di bilancio fra dimensione globale, unione europea e ordinamento nazionale*, www.Giustamm.it, 2013.

²²⁸ Come fa notare A. Brancasi in *L'introduzione del principio del c.d. pareggio di bilancio : un esempio di revisione affrettata della Costituzione*, in Quaderni Costituzionali n.1 2012, "La prescrizione dell'equilibrio significa di per sé poco, perché si tratta di un saldo, di un risultato differenziale tra le poste di entrata e di spesa per cui, in mancanza di aggettivazione, non è possibile riscontrare la mancanza di equilibrio. D'altra parte, l'assenza di qualsiasi precisazione sulle poste di entrata e di spesa di cui tener conto impedisce, anche nell'attuale situazione, di affermare che non vi è equilibrio, dal momento che le spese sono comunque pareggiate dalle entrate: solo che tra queste vi è una rilevante quantità di risorse acquisite mediante debito pubblico." Anche C. Golino, in *Gli effetti e le prospettive del principio del pareggio di bilancio fra dimensione globale, unione europea e ordinamento nazionale*, www.Giustamm.it, 2013, sottolinea come non rimanga chiarito di quali entrate e di quali spese deve trattarsi e quali delle une e delle altre devono essere messe in rapporto per determinare l'equilibrio voluto dalla riforma". Secondo, poi, quanto afferma P. Canaparo in *La legge costituzionale n.1 del 2012: la riforma dell'art. 81, il pareggio di bilancio e il nuovo impianto costituzionale in materia di finanza pubblica*, www.federalismi.it, 2012, "Il riferimento all'equilibrio non vincola al completo finanziamento

la sostenibilità del debito²²⁹ del complesso delle amministrazioni pubbliche, debbano essere stabiliti con legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna camera, nel rispetto dei principi definiti con legge costituzionale²³⁰.

Sempre in ordine al concetto di equilibrio dei bilanci, la legge costituzionale n.1/2012 modifica, poi, l'art. 97 Cost. inserendo nella Costituzione italiana la previsione normativa secondo la quale "le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci²³¹ e la sostenibilità del debito pubblico"²³² (art. 2 legge costituzionale n.1/2012).

In riferimento, invece, al tema dell'armonizzazione dei bilanci pubblici, discendente dai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali assunti²³³, l'art. 117 della Costituzione viene modificato al fine di rendere l'armonizzazione dei bilanci pubblici materia di legislazione esclusiva dello Stato e non più di legislazione concorrente²³⁴ (art. 3 legge costituzionale n.1/2012).

della spesa complessiva mediante le entrate previste in bilancio, (...), ma costituisce il presupposto per il necessario riconoscimento di quei margini di flessibilità alle decisioni del Governo e del Parlamento in relazione al perseguimento di obiettivi che non possono essere meramente contabili ma, piuttosto, legati all'azione di sostegno del sistema economico nazionale in ragione del suo andamento e del suo sviluppo. ”.

²²⁹ “Per quanto concerne il concetto di sostenibilità del debito pubblico, non esistono criteri assoluti che definiscano quando un debito sia sostenibile o quando diventi insostenibile; secondo la definizione del Fondo Monetario Internazionale il debito pubblico è sostenibile se soddisfa la condizione di solvibilità, ossia se il valore attuale degli avanzi primari attesi è uguale allo stock del debito, di modo che il debito pubblico è sostenibile se lo Stato è in grado di ripagare completamente lo stock del debito e gli interessi su esso maturati.”, così P. Santoro, *La costituzionalizzazione eteronoma del pareggio di bilancio*, www.Giustamm.it, 2012.

²³⁰ “La costituzionalizzazione della regola del pareggio corrisponde ad un più stringente orientamento ex post della gestione delle finanze pubbliche che implica l'accuratezza delle previsioni e l'adeguatezza degli strumenti di monitoraggio e controllo per il rispetto dell'obiettivo di disciplina fiscale,” così Cfr. P. Canaparo, *La legge costituzionale n.1 del 2012: la riforma dell'art. 81, il pareggio di bilancio e il nuovo impianto costituzionale in materia di finanza pubblica*, www.federalismi.it, 2012.

²³¹ “Il quadro complessivo che emerge, infatti è quello di un sistema più stringente, perché condizionato da un insieme di vincoli alla finanza statale, definiti in ambito sovranazionale, che si riflettono sul livello infra-statale, riducendo fortemente (se non annullando del tutto) la discrezionalità di cui le autonomie territoriali hanno sempre goduto nell'organizzazione dei servizi e nelle decisioni da attuare, pur derivando i principi ispiratori del loro agire dall'art.97 della Costituzione.”, così M. Di Carlo, *Federalismo fiscale e Autonomie territoriali: gli effetti dei vincoli di bilancio alla spesa pubblica per l'acquisto di beni e servizi*, www.Giustamm.it, 2013.

²³² Con questa previsione viene esteso alle pubbliche amministrazioni il principio dell'equilibrio di bilancio, equilibrio che le stesse debbono impegnarsi a raggiungere nei propri bilanci.

²³³ “L'adeguamento al nuovo quadro normativo comunitario in materia fiscale ha, infatti, reso necessario un intervento sull'ordinamento interno che ha disegnato un nuovo impianto normativo volto a incorporare nel sistema nazionale delle decisioni di bilancio i “vincoli economici e finanziari che derivano dall'appartenenza all'Unione europea”, così P. Canaparo, *La legge costituzionale n.1 del 2012: la riforma dell'art. 81, il pareggio di bilancio e il nuovo impianto costituzionale in materia di finanza pubblica*, www.federalismi.it, 2012.

²³⁴ Resta materia di legislazione concorrente, invece, il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

La legge n.1/2012 modifica, in ultimo, i commi 1 e 6 dell'art. 119²³⁵ della Costituzione, prevedendo al primo comma del novellato art. 119 Cost., per quanto attiene all'autonomia finanziaria di entrata e di spesa di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, che questa debba statuirsi nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci²³⁶ e che tali enti concorrano ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea²³⁷ (art. 4 c.1 legge costituzionale n.1/2012) e stabilendo invece, al nuovo comma 6, come tali enti possano ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento, con la contestuale definizione di piani di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio (art. 4 c.2 legge costituzionale n.1/2012)²³⁸.

²³⁵ Si veda per quanto riguarda il modello di autonomia finanziaria (di entrata e di spesa) de sistema regionale e locale si veda M. Di Carlo, *Federalismo fiscale e Autonomie territoriali: gli effetti dei vincoli di bilancio alla spesa pubblica per l'acquisto di beni e servizi*, www.Giustamm.it, 2013.

²³⁶ “Inoltre, l’adesione al Patto di Stabilità e Crescita, sancito con il Trattato di Maastricht, e il processo di riforma nel senso del decentramento amministrativo e fiscale, hanno contrassegnato le scelte e gli orientamenti di finanza pubblica del Paese e determinato un generale processo di trasferimento delle funzioni legislative, amministrative e finanziarie dallo Stato verso “i livelli di governo inferiori”, in base all’affermazione del principio di sussidiarietà, secondo cui il livello di governo più vicino ai cittadini risponde in modo più adeguato alle esigenze della collettività.” (...), “L’ente locale, oggi, deve confrontarsi costantemente con i vincoli di bilancio imposti anche in ambito sovranazionale e che, di per se stessi, “regolano” il mercato il quale, a sua volta, anche e proprio per il tramite dei principi comunitari impone dei limiti”, (...), “L’equilibrio di bilancio, per esempio, sconvolge radicalmente non solo l’azione dell’Amministrazione, ma anche la sua organizzazione che, soprattutto negli ultimi 20 anni, si è implementata da un proliferare di soggetti non più pubblici ma che svolgono funzioni pubbliche.”, così A. Carullo, *Diritto al benessere e crisi delle Autonomie locali*, www.Giustamm.it, 2013. Ancora M. Di Carlo, afferma che “i vincoli di finanza pubblica pongono un limite alla loro discrezionalità ed occorre verificar se questo limite incide in qualche misura sulla quantità e sulla qualità dei servizi erogati a favore dei cittadini “ (...), “La costituzionalizzazione del principio dell’equilibrio di bilancio, di fatto, incide negativamente sulla libertà decisionale delle autonomie e sul compito fondamentale che hanno di assicurare il benessere.” (...), “Le norme in materia di contenimento e razionalizzazione della spesa pubblica, in particolare, hanno interessato le autonomie territoriali sotto diversi profili.”, in *Federalismo fiscale e Autonomie territoriali: gli effetti dei vincoli di bilancio alla spesa pubblica per l'acquisto di beni e servizi*, www.Giustamm.it, 2013.

²³⁷ Viene qui introdotto anche per gli enti territoriali il rispetto del principio dell’equilibrio di bilancio. Secondo F. Coronidi, in *La costituzionalizzazione dei vincoli di bilancio prima e dopo il Patto Europlus*, www.federalismi.it, 2012, “Questo articolo, quindi, svolge due funzioni fondamentali, (...), omologa, almeno parzialmente, la normativa degli enti territoriali al nuovo principio dell’equilibrio di bilancio e, (...), costituzionalizza il principio del concorso di tali enti all’adempimento dei vincoli economici e finanziari derivanti dall’ordinamento dell’Unione europea.”

²³⁸ Per gli enti territoriali quindi, non è contemplata la possibilità di ricorrere all’indebitamento per far fronte a fasi avverse del ciclo economico o far fronte ad eventi eccezionali come invece previsto dal nuovo articolo 81 della Cost. per lo Stato. Secondo quanto afferma F. Coronidi, in *La costituzionalizzazione dei vincoli di bilancio prima e dopo il Patto Europlus*, www.federalismi.it, 2012, “... la nuova normativa costituzionale, infatti, lascia testualmente intatta la possibilità per gli enti territoriali di ricorrere al prestito per le spese in conto capitale, salvo il suddetto obbligo di definizione di piani di ammortamento, ma la svuota di significato in quanto residua soltanto la possibilità di trovare un accordo al fine di compensare, a livello regionale, gli avanzi di bilancio di un ente locale con il disavanzo di bilancio registrato da un altro ente locale della medesima regione, dovendo restare intatto il principio dell’equilibrio a livello di bilancio complessivo regionale.”

Il attuazione dell'art. 81 Cost. nonché dell'art.5²³⁹ della legge costituzionale n.1/2012, il 24 dicembre 2012, è stata approvata a maggioranza assoluta la legge n.243/2012 “Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'art. 81 6° comma della Costituzione”²⁴⁰.

Attraverso tale legge vengono definiti, nello specifico, il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese nonché la sostenibilità del debito delle pubbliche amministrazioni²⁴¹.

Tale legge fissa limiti quantitativi per quanto attiene alla pianificazione delle entrate e delle spese e introduce regole sulla spesa che consentono di tutelare l'equilibrio di bilancio e la riduzione del rapporto tra debito pubblico e Pil nel lungo periodo, coerentemente con quanto previsto in ambito europeo in tema di finanza pubblica²⁴².

Nello specifico, all'art. 3 comma 1 viene previsto l'obbligo per le amministrazioni pubbliche di concorrere ad assicurare l'equilibrio dei bilanci ai sensi dell'art.97 della Costituzione mentre al comma 2 viene statuito come l'equilibrio dei bilanci corrisponda all'obiettivo di medio termine²⁴³.

²³⁹ “L'art. 5 della legge Cost. n.1 del 2012 può essere interpretato, in attesa della sua attuazione, nel senso che esso qualifica principi costituzionali fondamentali di coordinamento della finanza pubblica statale e regionale connessi alle regole europee sulla governance economica”, così R. Dickmann, in *Legislazione di spesa ed equilibrio di bilancio tra legittimità costituzionale e legittimità europea*, www.federalismi.it, 2012.

²⁴⁰ Alle disposizioni di quest'ultima legge è affidato il conseguimento dell'obiettivo congiunturale, della riduzione dell'attuale ingente stock di debito pubblico, mediante l'introduzione di regole di spesa che consentano di salvaguardare gli equilibri di bilancio e la riduzione del rapporto tra debito pubblico e PIL nel lungo periodo, in coerenza con gli obiettivi di finanza pubblica.

²⁴¹ “L'articolazione del ciclo di bilancio, la denominazione ed il contenuto dei principali strumenti della programmazione economico-finanziaria sono stati significativamente modificati al fine di assicurare la coerenza della programmazione finanziaria di tutte le amministrazioni pubbliche con le procedure ed i criteri stabiliti in sede europea. In particolare, i profili sostanziali e procedurali della normativa contabile nazionale sono stati allineati alle innovazioni nelle procedure europee di sorveglianza in campo fiscale e macro-economico e di coordinamento ex-ante delle politiche di bilancio degli Stati membri, che hanno condotto alla recente introduzione del semestre europeo”, così P. Canaparo, *La legge costituzionale n.1 del 2012: la riforma dell'art. 81, il pareggio di bilancio e il nuovo impianto costituzionale in materia di finanza pubblica*, www.federalismi.it, 2012.

²⁴² “L'ordinamento europeo costituisce ormai il quadro di riferimento di base per la struttura della finanza pubblica: ciò costituisce una novità, espressione di una tendenza più di fondo, in base alla quale si va costruendo un'Europa unita anche dal punto di vista delle istituzioni e dunque – passaggio non irrilevante – della gestione della politica, tra cui trova particolare rilievo il complesso di questioni che riguardano la finanza pubblica.”, così L. Giampaolino, in *La legge di bilancio dopo la nuova formulazione dell'art.81 della Costituzione*, Intervento al Seminario di studi della Corte dei Conti “Sistema di finanza pubblica, diversi livelli di governo e funzioni di controllo” Cortona 18-19 ottobre, 2013.

²⁴³ L'obiettivo di medio termine rappresenta il valore del saldo strutturale corretto per tenere conto degli effetti del ciclo economico. Per il nostro Paese tale obiettivo, in base a quanto stabilito nel Programma di Stabilità relativo al periodo 2012-2015 corrisponde ad un bilancio in pareggio in termini strutturali entro il 2013, calcolato però a consuntivo, quindi entro il primo semestre del 2014. Il pareggio in termini strutturali equivale per il nostro Paese ad un saldo del conto consolidato delle pubbliche amministrazioni corretto per il ciclo, compreso tra – 0,5% del PIL e il pareggio.

I documenti di programmazione finanziaria e di bilancio è previsto debbano stabilire, per ciascuna annualità del periodo di programmazione, gli obiettivi del saldo del conto consolidato tali da assicurare almeno il conseguimento dell'obiettivo di medio termine ovvero il rispetto del percorso di avvicinamento a tale obiettivo nei casi previsti dagli art. 6 e 8 della legge n.243/2012.

L'equilibrio dei bilanci si considera, quindi, conseguito quando il saldo strutturale, calcolato nel primo semestre dell'esercizio successivo a quello al quale si riferisce, risulta almeno pari all'obiettivo di medio termine o evidenzia uno scostamento dal medesimo obiettivo inferiore a quello indicato dall'art. 8 c.1²⁴⁴ oppure quando assicura il rispetto del percorso di avvicinamento all'obiettivo di medio termine nei casi previsti dall'art. 6.

All'art.6 della legge n.243/2012 troviamo disciplinati proprio gli eventi eccezionali che permettono scostamenti temporanei del saldo strutturale dall'obiettivo programmatico, consistenti in periodi di grave recessione economica relativi anche all'area euro o all'intera Unione europea ed in eventi straordinari, al di fuori del controllo dello Stato, ivi incluse le gravi crisi finanziarie nonché le gravi calamità naturali, con rilevanti ripercussioni sulla situazione finanziaria del Paese.

Al verificarsi dei casi eccezionali sopracitati, il Governo dovrà presentare alle Camere una relazione con cui aggiorna gli obiettivi programmatici di finanza pubblica ed una specifica richiesta di autorizzazione che indichi la misura e la durata dello scostamento, stabilisca le finalità alle quali destinare le risorse disponibili in conseguenza dello stesso e definisca il piano di rientro verso l'obiettivo programmatico²⁴⁵.

La stessa legge n.243/2012 disciplina, poi, all'art.8 i meccanismi di correzione degli scostamenti rispetto all'obiettivo programmatico strutturale.

Qualora il Governo accerti scostamenti significativi, i quali possano riflettersi sui risultati previsti per gli anni compresi nel periodo di programmazione, in base al sopracitato articolo 8, è

²⁴⁴ Il Governo, nei documenti di programmazione finanziaria e di bilancio, in base ai dati di consuntivo, verifica se, rispetto all'obiettivo programmatico, si registri uno scostamento negativo del saldo strutturale, con riferimento al risultato dell'esercizio precedente, ovvero in termini cumulati, ai risultati dei due esercizi precedenti, pari o superiore allo scostamento considerato significativo dall'ordinamento dell'unione Europea e dagli accordi internazionali in materia, ad esclusione degli scostamenti autorizzati ai sensi dell'art.6. (art.8 c.1 L. 243/2012).

²⁴⁵ Da evidenziare la diversità rispetto alla possibilità di deviazione dall'obiettivo di medio termine prevista nella legge fondamentale tedesca: il legislatore tedesco ha previsto l'eventualità di un'autorizzazione parlamentare all'accensione di prestiti finalizzati a fronteggiare gli eventi eccezionali ma contestualmente all'approvazione di un piano di ammortamento tale da garantire il riassorbimento del debito creato in un lasso di tempo adeguato. Il legislatore italiano invece nulla prevede in merito al riassorbimento del maggiore debito contratto ma si limita a prevedere la predisposizione del piano di rientro verso l'obiettivo programmatico. Cfr. L. Donatelli, *I nuovi vincoli di contabilità pubblica nella nuova governance economica europea: regole numeriche e procedure di enforcement tra livello unionale e livello interno*, www.amministrazioneincammino.it, 2013.

tenuto ad evidenziarne l'entità e le cause indicando contestualmente misure tali da assicurare, almeno a decorrere dall'esercizio finanziario successivo a quello in cui è stato accertato lo scostamento, il conseguimento dell'obiettivo programmatico strutturale²⁴⁶.

Per quanto concerne, invece, la sostenibilità del debito pubblico la legge n.243/2012 prevede che le pubbliche amministrazioni concorrano ad assicurarne la sostenibilità e che i documenti di programmazione finanziaria e di bilancio stabiliscano obiettivi relativi al rapporto tra debito pubblico e prodotto interno lordo coerenti con quanto disposto dall'ordinamento dell'Unione europea²⁴⁷.

Qualora il rapporto tra il debito pubblico e il prodotto interno lordo superi il valore di riferimento definito dall'ordinamento dell'Unione europea, in sede di definizione degli obiettivi del saldo consolidato si deve tener conto della necessità di riduzione di tale eccedenza rispetto a tale valore (art.4 c.3 L. 243/2012).

Da sottolineare poi come, in ragione di quanto statuito dalla normativa in esame, non sia possibile, ad eccezione dei casi disciplinati dall'art. 6, ricorrere all'indebitamento per realizzare operazioni relative alle partite straordinarie.

Continuando la disamina della legge n.243/2012, vediamo come questa fissi poi importanti regole sulla crescita della spesa²⁴⁸, prevedendo come il tasso annuo programmato di crescita della spesa delle amministrazioni pubbliche non possa essere superiore al tasso di riferimento calcolato in coerenza con la medesima normativa²⁴⁹.

²⁴⁶ I documenti di programmazione finanziaria e di bilancio indicheranno la misura e l'articolazione temporale delle correzioni.

²⁴⁷ Il limite massimo del debito consentito è pari al 60% del Pil.

²⁴⁸ Per il nostro Paese il limite massimo per la dinamica della spesa fissato in sede europea nel prossimo triennio, corrisponde ad una riduzione della spesa in termini reali dello 0,8% annuo e ad una crescita in termini reali dello 0,3% a seconda o meno del conseguimento dell'obiettivo di bilancio di medio termine. Questi tassi di variazione della spesa, essendo collegati al quadro di finanza pubblica ed alle ipotesi di crescita del PIL potenziale contenuto nel DEF presentato nell'aprile 2013, potranno subire variazioni in base all'andamento delle grandezze economiche.

²⁴⁹ Con l'introduzione di specifiche regole sull'evoluzione della spesa pubblica, questa viene ad essere sottoposta ai vincoli di una c.d. politica di bilancio prudente, Cfr. L. Donatelli, *I nuovi vincoli di contabilità pubblica nella nuova governance economica europea: regole numeriche e procedure di enforcement tra livello unionale e livello interno*, www.amministrazioneincammino.it, 2013. Ancora "Quest'assunzione di regole numeriche di regole numeriche sulla spesa, adottate in un contesto di tipo top down, è destinata ad agevolare il controllo dell'andamento della spesa delle amministrazioni pubbliche e, quindi, il conseguimento degli obiettivi fissati in termini di evoluzione della stessa, in linea con l'esigenza, richiamata anche in sede europea, di individuare forme efficaci di contenimento della crescita degli impegni di bilancio di parte corrente", così P. Canaparo, *La legge costituzionale n.1 del 2012: la riforma dell'art. 81, il pareggio di bilancio e il nuovo impianto costituzionale in materia di finanza pubblica*, www.federalismi.it, 2012.

I documenti di programmazione finanziaria e di bilancio dovranno indicare il livello di spesa delle amministrazioni pubbliche, al fine di assicurare il rispetto di tale tasso di crescita e il conseguimento degli obiettivi programmatici²⁵⁰.

Analizzando ancora le disposizioni relative, invece, all'equilibrio dei bilanci per le Regioni e per gli enti locali²⁵¹, si evidenzia come la legge n.243/2012 stabilisca per tali soggetti che i bilanci si considerano in equilibrio quando, sia nella fase di previsione che di rendiconto, registrano un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate finali e le spese finali e un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate correnti e le spese correnti (art.9 L.243/2012).

Qualora si registri, in sede di rendiconto, un valore negativo dei saldi di bilancio tali enti devono adottare misure di correzione tali da assicurarne il recupero entro il triennio successivo.

Per quanto riguarda il ricorso all'indebitamento²⁵² di Regioni, Comuni, Province e città metropolitane, questo è consentito esclusivamente per finanziare spese di investimento.

Inoltre, le operazioni di indebitamento possano essere effettuate solo contestualmente all'adozione di piani di ammortamento di durata non superiore alla vita utile dell'investimento e sulla base di apposite intese concluse in ambito regionale che garantiscano, per l'anno di

²⁵⁰ “Il recepimento del principio dell'equilibrio nel bilancio dello Stato richiede l'individuazione, nei documenti di programmazione, per ciascuna annualità, del saldo netto da finanziare o da impiegare, coerente con gli obiettivi programmatici, pari all'obiettivo di medio termine del saldo strutturale del conto economico consolidato delle pubbliche amministrazioni.”(...) “la legge rinforzata opera un'applicazione sistematica delle nuove disposizioni, prescrivendo che il saldo di competenza del bilancio dello Stato sia definito in coerenza con il saldo del conto consolidato delle amministrazioni pubbliche, indicato nei documenti di programmazione, assicurando, in tal modo, almeno il conseguimento dell'obiettivo di medio termine ovvero il rispetto del percorso di avvicinamento a tale obiettivo.”, così L. Giampaolino, in *La legge di bilancio dopo la nuova formulazione dell'art.81 della Costituzione*, Intervento al Seminario di studi della Corte dei Conti “Sistema di finanza pubblica, diversi livelli di governo e funzioni di controllo” Cortona 18-19 ottobre, 2013. Ancora, “Si tratta di disposizioni volte complessivamente ad imporre vincoli di maggiore prudenza nelle politiche fiscali per corrispondere all'esigenza “di sistema” del definitivo superamento di politiche di spesa ispirate a logiche di breve periodo, di mero consenso elettorale e di moral hazard e prive, quindi, di una adeguata valutazione degli effetti di lunga durata sulla stabilità delle finanze pubbliche”, così P. Canaparo, *La legge costituzionale n.1 del 2012: la riforma dell'art. 81, il pareggio di bilancio e il nuovo impianto costituzionale in materia di finanza pubblica*, www.federalismi.it, 2012.

²⁵¹ “Anche le Regioni e gli enti locali vengono vincolati al rispetto del principio del pareggio del bilancio, e non potrebbe essere altrimenti, visto che in ambito europeo rileva il conto economico delle pubbliche amministrazioni, nessuna esclusa, ossia i risultati dell'intera finanza pubblica. La diversità di disciplina rispetto allo Stato risiede nel criterio di calcolo dell'indebitamento che per gli enti territoriali minori non prevede la correzione ciclica. La scelta appare dovuta soprattutto alla difficoltà di calcolare una pluralità, anche qualora ci si fosse limitati al livello regionale, di saldi di bilancio corretti per il ciclo economico. Ogni singolo ente è dunque tenuto ad assicurare l'equilibrio di bilancio in termini contabili”, Così D. Cabras, *Su alcuni rilievi critici al c.d. pareggio di bilancio*, in *Rivista AIC* n.2, 2012.

²⁵² “...questa normativa renderà necessaria la predisposizione di un forte coordinamento ex ante interno alle singole regioni al fine di stabilire, in concreto e non solo in linea di principio, i limiti entro i quali vada riconosciuta a ciascun ente territoriale la facoltà di indebitarsi, in modo che questa facoltà non confligga con l'esigenza fondamentale di garantire l'equilibrio complessivo dei conti a livello di sotto settore.”, così F. Coronidi, in *La costituzionalizzazione dei vincoli di bilancio prima e dopo il Patto Europlus*, www.federalismi.it, 2012.

riferimento, l'equilibrio della gestione di cassa finale del complesso degli enti territoriali della regione interessata, compresa la medesima regione (art. 10 L. 243/2012).

In ordine al bilancio dello Stato, agli artt. 14 e 15 troviamo disposizioni attraverso le quali il legislatore specifica il concetto del principio dell'equilibrio del bilancio dello Stato, identificandolo con un valore del saldo netto da finanziare²⁵³ o da impiegare coerente con gli obiettivi programmatici di cui all'art.3, stabilisce come spetti alla legge di bilancio indicare il tale valore per ciascuno degli anni del triennio di riferimento e disciplina il contenuto della legge di bilancio così come previsto dall'art. 81 della Costituzione.

In relazione a quest'ultimo è previsto che il disegno di legge di bilancio rechi disposizioni in materia di entrata e di spesa, aventi ad oggetto misure quantitative, funzionali a realizzare gli obiettivi programmatici indicati dai documenti di programmazione economica e finanziaria e le previsioni di entrata e di spesa formate sulla base della legislazione vigente (art.15 c.1).

Il disegno di legge di bilancio dovrà essere articolato in due sezioni, la prima contenente le disposizioni in materia di entrata e di spesa di cui all'art.15 comma 1, in particolare il saldo netto da finanziare e il livello massimo del ricorso al mercato finanziario, la seconda contenente le previsioni di entrata e di spesa, espresse in termini di competenza e di cassa, formate sulla base della legislazione vigente.

Le entrate dovranno essere ripartite in titoli (in base alla natura ed alla provenienza dei cespiti), entrate ricorrenti e non ricorrenti ed in tipologie ai fini dell'accertamento dei cespiti.

Per quanto riguarda la spesa, il bilancio dovrà essere articolato in missioni che rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici ed in programmi quali aggregati diretti al perseguimento degli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni.

Infine, il disegno di legge è previsto sia accompagnato da una nota tecnico illustrativa, sostanziata in un documento conoscitivo di raccordo tra il disegno di legge di bilancio e il conto consolidato, che espone i contenuti del medesimo disegno di legge, i suoi effetti sui saldi di finanza pubblica e i criteri utilizzati per la quantificazione degli stessi.

Tali nuove disposizioni, così come previsto dall'art.21 c.3 della L. n.243/2012 saranno applicabili a decorrere dall'esercizio finanziario relativo all'anno 2014, ad eccezione del capo IV della legge (equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali e concorso dei medesimi

²⁵³ “Va, peraltro, sottolineato che, una volta individuato nella legge di bilancio il valore del saldo netto da finanziare o da impiegare compatibile con l'obiettivo di medio termine, le altre leggi di spesa non potranno che rispettare tale vincolo costituzionalmente protetto, tornando così all'obbligo di copertura per così dire “tradizionale”, segnato dal non peggioramento dei saldi di finanza pubblica: saldo netto di competenza, fabbisogno e indebitamento netto.”, così L. Giampaolino, in *La legge di bilancio dopo la nuova formulazione dell'art.81 della Costituzione*, Intervento al Seminario di studi della Corte dei Conti “Sistema di finanza pubblica, diversi livelli di governo e funzioni di controllo” Cortona 18-19 ottobre, 2013.

alla sostenibilità del debito pubblico) e dell'art. 15 (contenuto della legge di bilancio) che si applicheranno a decorrere dal 1° gennaio 2016²⁵⁴.

Attraverso l'inserimento in Costituzione del principio del "pareggio di bilancio" l'Italia ha mostrato di tenere fede agli impegni assunti in ambito europeo, allineandosi alle prescrizioni normative comunitarie in materia di finanza pubblica²⁵⁵.

Con la previsione di vincoli all'equilibrio dei bilanci ad opera di norme di rango costituzionale si mira a rafforzare il quadro della disciplina delle finanze pubbliche²⁵⁶ e a realizzare quell'armonizzazione delle politiche economiche e di bilancio degli Stati membri sulla base della quale è stata progettata e costruita la nuova governance economica europea²⁵⁷.

L'adozione del principio del pareggio di bilancio nell'ordinamento costituzionale italiano si inserisce proprio nell'ambito di questo processo di revisione delle regole e delle procedure di bilancio e di contabilità pubblica derivante dalla volontà delle istituzioni comunitarie di

²⁵⁴ "Questa misura rischia di incorrere in un vizio di legittimità costituzionale in quanto all'art.6 della legge n.1/2012 prescrive espressamente che le disposizioni previste e derivanti dalla legge di attuazione dell'art.81, ultimo comma, della Costituzione si applicano a decorrere dall'esercizio finanziario relativo all'anno 2014." (...) Inoltre, "L'entrata in vigore posticipata per una sola parte della riforma rischia di provocare una paralisi del sistema.", così C. Golino, *Gli effetti e le prospettive del principio del pareggio di bilancio fra dimensione globale, Unione Europea e ordinamento nazionale*, www.Giustamm.it, 2013.

²⁵⁵ "Secondo l'ordinamento comunitario, il recepimento delle regole di bilancio adottate a livello europeo – anche mediante l'apposizione dell'obbligo del rispetto dei valori di riferimento relativi al disavanzo e al debito, che si traducono in limiti quantitativi per le politiche di bilancio dei singoli Paesi – consente di rendere più evidente ai soggetti internazionali ed agli operatori dei mercati l'impegno alla sostenibilità, anche di lungo periodo, delle politiche fiscali attuate per via di legislazione ordinaria degli Stati membri", così P. Canaparo, *La legge costituzionale n.1 del 2012: la riforma dell'art. 81, il pareggio di bilancio e il nuovo impianto costituzionale in materia di finanza pubblica*, www.federalismi.it, 2012.

²⁵⁶ "Con l'approvazione della legge costituzionale n.1/2012 l'Italia ha compiuto un passo importante nella direzione di un serio impegno di risanamento delle critiche condizioni delle finanze pubbliche, (...), Parlamento, Governo, enti territoriali, l'intero perimetro delle pubbliche amministrazioni sono stati vincolati al fondamentale canone finanziario, nonché operativo e gestionale, del pareggio di bilancio, quale equilibrio strutturale di lungo periodo che deve governare la gestione delle finanze pubbliche, orientandole verso un obiettivo finale di autonomo finanziamento della spesa, o quantomeno, di attestazione su un livello di indebitamento sostenibile nel tempo.", così D. Morgante, *La costituzionalizzazione del pareggio di bilancio*, www.federalismi.it, 2012; Ancora M. Passalacqua afferma: "L'idea di fondo è che, introducendo in Costituzione i vincoli europei, ed in particolare il "pareggio di bilancio", ambito fin dall'originario Patto di stabilità e crescita, se ne renda più difficile, per il futuro, l'aggiramento, garantendo così un "alleggerimento" della spesa pubblica e dunque del ricorso all'indebitamento.", in *"Pareggio" di bilancio contro intervento pubblico nel nuovo art. 81 della Costituzione*, www.amministrazioneincammino.it, 2012.

²⁵⁷ "L'adozione della regola del pareggio di bilancio nei diversi ordinamenti degli Stati membri potrebbero peraltro indurre ad uno spostamento a livello comunitario della "funzione di stabilizzazione macroeconomica (rappresentata dalla capacità di ricorrere all'indebitamento) con il coinvolgimento diretto delle istituzioni europee nella "gestione" dei cicli economici, in linea con la tendenza al maggiore coordinamento delle politiche economico-finanziarie nazionali che rappresenta uno dei pilastri della nuova governance europea", così P. Canaparo, *La legge costituzionale n.1 del 2012: la riforma dell'art. 81, il pareggio di bilancio e il nuovo impianto costituzionale in materia di finanza pubblica*, www.federalismi.it, 2012.

costituire “*un quadro di regole comuni*”²⁵⁸ a tutti gli ordinamenti nazionali in grado di assicurare il conseguimento di un equilibrio strutturale dei conti pubblici”²⁵⁹.

4.2 Il caso della Spagna

In tale paragrafo verrà affrontato il tema del recepimento del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale spagnola. La motivazione per la quale si è scelto di indagare l’adozione di tale principio proprio nella penisola iberica risiede nel fatto che l’iter di revisione costituzionale seguito in Spagna si è rivelato estremamente simile a quello seguito in Italia.

Nei due Paesi in oggetto, *considerati trainanti nell’Eurozona*²⁶⁰, non solo detto recepimento è avvenuto in tempi rapidi²⁶¹ per tenere fede agli impegni assunti in ambito europeo al fine di garantire un’immagine di credibilità del sistema dei bilanci pubblici e del debito al cospetto dei mercati finanziari²⁶², ma inoltre in entrambe le carte costituzionali si vede il rinvio della definizione concreta dei nuovi vincoli di finanza pubblica ad una legge gerarchicamente sovraordinata alle leggi ordinarie senza la cristallizzazione nel testo costituzionale di specifici massimali numerici di indebitamento strutturale²⁶³.

²⁵⁸ “Dal combinato disposto della legge di revisione costituzionale e della legge n°243/2012 emerge non tanto una definizione autonoma delle nuove regole numeriche disciplinanti il governo dei conti pubblici, quanto un affidamento della stessa al livello sovrastatale europeo”, Cfr. L. Donatelli, *I nuovi vincoli di contabilità pubblica nella nuova governance economica europea: regole numeriche e procedure di enforcement tra livello unionale e livello interno*, www.amministrazioneincammino.it, 2013.

²⁵⁹ Cfr. P. Canaparo, [op. cit.], *La legge costituzionale n.1 del 2012: la riforma dell’art. 81, il pareggio di bilancio e il nuovo impianto costituzionale in materia di finanza pubblica*, www.federalismi.it, 2012.

²⁶⁰ Cfr. C. Golino, *Gli effetti e le prospettive del principio del pareggio di bilancio fra dimensione globale, Unione europea e ordinamento nazionale*, www.Giustamm.it, 2013.

²⁶¹ Secondo quanto afferma A. Brancasi “Sicuramente sono stati tempi affrettati se comparati ai tempi ed ai modelli che hanno costantemente caratterizzato le procedure di revisione costituzionale nel nostro ordinamento giuridico.”, in *L’introduzione del principio del c.d. pareggio di bilancio: un esempio di revisione affrettata della Costituzione*, in *Quaderni Costituzionali* n.1, 2012.

²⁶² E’ chiaro che con l’inserimento di uno stringente precetto costituzionale sul vincolo del pareggio di bilancio e sulla riduzione del debito pubblico, il Governo italiano mira a rassicurare i mercati uniformando alle indicazioni dell’Unione europea. Tuttavia occorre osservare che, se uno degli obiettivi è ottenere il rafforzamento della credibilità economica del Paese, difficilmente ciò potrà avvenire – almeno in tempi brevi – per mezzo di una riforma costituzionale, così A. Pirozzoli, *Il vincolo costituzionale del pareggio di bilancio*, in *Rivista AIC* n.4, 2011.

²⁶³ “Italia e Spagna, (...), hanno preferito percorrere la via più agevole, e forse più “tradizionale”, ricorrendo a normative sostanzialmente di principio e lasciando alle disposizioni di grado inferiore, organico e poi ordinario, gli aspetti più specifici in materia di finanze pubbliche.”, (...), “La normativa italiana, in sostanza, prevede una chiara struttura costituzionale che dovrà semplicemente essere messa maggiormente a punto dalla “legge quadro di contabilità”, che comunque rimarrà una normativa di principio: non troppo differente, ma neanche perfettamente sovrapponibile, risulta allora l’impianto fatto proprio dalla riforma spagnola.” Così F. Coronidi, in *La costituzionalizzazione dei vincoli di bilancio prima e dopo il Patto Europlus*, www.federalismi.it, 2012.

In Spagna, l'introduzione del principio della stabilità di bilancio, è avvenuta attraverso una revisione normativa (legge di riforma costituzionale n.329-1) che ha modificato l'art.135 della Costituzione.

Il modello di riferimento di tale riforma costituzionale è stata la riforma costituzionale tedesca in virtù del fatto che la Germania non solo è considerata in Europa una best practice in tema di bilanci statali, ma fu anche il primo paese UE ad introdurre nel proprio ordinamento la regola del pareggio di bilancio già nel 2009²⁶⁴.

Il principio di stabilità di bilancio, o per meglio dire di “estabilidad presupuestaria”, introdotto al c.1 dell'art. 135 della Costituzione spagnola, era già presente nell'ordinamento iberico a livello di legislazione ordinaria e organica.

La disciplina del bilancio del settore pubblico²⁶⁵ nell'ordinamento spagnolo prima della revisione costituzionale imposta dall'Unione Europea, era garantita da una serie di previsioni normative quali la “Ley General de Estabilidad Presupuestaria” approvata tramite il Real decreto legislativo n.2 del 2007²⁶⁶ che definiva all'art.3 la “estabilidad presupuestaria” al cui vincolo erano sottoposti tutti gli enti pubblici statali e la quale si fondava giuridicamente sull'art.134 della Costituzione che non prevedeva però espressamente l'obbligo del pareggio di bilancio²⁶⁷.

²⁶⁴ “E' chiaro sin dall'inizio che il modello di riferimento sarebbe stata la riforma costituzionale tedesca, proprio per il ruolo virtuoso che la Germania ha assunto in Europa sul tema dei bilanci statali.” così L. Ferraro *La crisi finanziaria e lo stato autonomo spagnolo*, in Rivista AIC n.4, 2012. Ancora F. Coronidi, in *La costituzionalizzazione dei vincoli di bilancio prima e dopo il Patto Europlus*, www.federalismi.it, 2012, “La riforma spagnola, quindi, ha come base normativa più che evidente il precedente tedesco del 2009, ma l'ulteriore punto di contatto riguarda le modalità che hanno portato all'approvazione delle modifiche costituzionali, ovvero l'accordo bipartisan fra i due maggiori partiti: la CDU-CSU e l'SPD in Germania e, nel paese iberico, il Partito Socialista e quello Popolare, che hanno presentato congiuntamente in parlamento la proposta di riforma di cui sopra.” (...), “...il legislatore spagnolo ha optato per la semplice enunciazione del principio della stabilità di bilancio ma distaccandosi dal modello tedesco del 2009 ha relegato al livello sub-costituzionale della legislazione buona parte delle disposizioni fondamentali.” Ancora “L'ordinamento costituzionale tedesco rappresenta il modello più compiuto con cui si confrontano i Paesi che guardano con favore l'inserimento del vincolo del pareggio di bilancio nella propria Carta costituzionale”, così A. Pirozzoli, *Il vincolo costituzionale del pareggio di bilancio*, in Rivista AIC n.4, 2011.

²⁶⁵ Rientrano nella definizione di settore pubblico: l'Amministrazione generale dello Stato, gli enti del Sistema della sicurezza sociale, l'Amministrazione delle Comunità autonome, gli enti locali, nonché gli enti e gli organismi autonomi dipendenti da tali amministrazioni che prestano servizi o producono beni non finanziati in via maggioritaria da entrate di tipo commerciale.

²⁶⁶ Tale decreto ha sostituito la Ley Organica de Estabilidad Presupuestaria n.18/2001, la quale conteneva il principio della stabilità di bilancio e che è stata in vigore fino al 1° gennaio 2008. A questa legge era stata affiancata la Ley Organica complementaria a la Ley de Estabilidad Presupuestaria n°5/2001 approvata al fine di coordinare la finanza statale con quella delle comunità autonome.

²⁶⁷ Sulla disciplina di bilancio prima della riforma costituzionale si veda V. Marrocco, “*L'ambito proibito e la problematica dell'ammissione delle “leyes de acompañamiento” nel procedimento di bilancio spagnolo*”, 2006.

L'art. 134 della Costituzione stabiliva la competenza del Governo per quanto riguarda la predisposizione annuale del bilancio mentre consegnava alle "Cortes"²⁶⁸ la sua disamina e la sua successiva approvazione.

Al comma 2 prevedeva, invece, che il Bilancio Generale dello Stato avesse carattere annuale, comprendesse la totalità delle spese ed entrate del settore pubblico statale e in esso fosse registrato l'importo dei benefici fiscali attinenti ai tributi statali.

Nei successivi comma dell'art. 134, veniva disciplinata la procedura di approvazione del Bilancio Generale dello Stato, precisando che il Governo era tenuto a presentare al Congresso dei deputati i bilanci generali dello Stato almeno tre mesi prima che fossero scaduti quelli dell'anno precedente e che nel momento in cui la legge sui bilanci non venisse approvata prima del giorno di inizio dell'esercizio economico corrispondente, dovevano considerarsi automaticamente prorogati i bilanci dell'esercizio precedente fino all'approvazione dei nuovi (comma 3 e 4 art. 134 Costituzione).

Successivamente veniva previsto che una volta approvati i bilanci generali dello Stato, il Governo potesse presentare progetti di legge che comportano un aumento della spesa pubblica o una diminuzione delle entrate relative al medesimo esercizio (comma 5 art. 134 Costituzione).

Di esclusiva competenza del Governo era inoltre ogni proposta e emendamento che comportasse un aumento dei crediti o una diminuzione delle entrate di bilancio la quale richiedeva, per aver corso, l'accettazione di quest'ultimo (comma 6 art. 134 Costituzione)²⁶⁹.

Per quel che atteneva invece l'istituzione di nuovi tributi l'art. 134 specificava come la legge sui bilanci non potesse crearne di nuovi ma poteva semplicemente modificarli qualora lo avesse previsto una pertinente legge tributaria.

Partendo quindi da previsioni di tipo costituzionale altre previsioni normative relative alla stabilità dei bilanci erano poi presenti a livello di legislazione ordinaria ed organica.

In particolare, il Real Decreto Legislativo n.2/2007, definiva all'art. 3 il principio della stabilità di bilancio²⁷⁰ e all'art. 8 sanciva il perseguimento dell'obiettivo di stabilità di bilancio: prevedeva il raccordo politico tra lo Stato e le Comunità Autonome²⁷¹ spagnole al fine di

²⁶⁸ Organo supremo della partecipazione del popolo spagnolo ai compiti dello Stato. La principale funzione delle Cortes consiste nel preparare e nel votare le leggi.

²⁶⁹ Per un inquadramento del bilancio pubblico spagnolo, è utile la consultazione del documento "*Il sistema di contabilità e bilancio dello Stato in Spagna*", di P. Monfardini, 2008.

²⁷⁰ Art. 3 Real Decreto n°2/2007: "Se entenderà por estabilidad presupuestaria, en relación con los sujetos a los que se refiere el artículo 2.1.a y c de esta Ley, la situación de equilibrio o de superavit computada, a lo largo del ciclo económico, en términos de capacidad de financiación de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, y en las condiciones establecidas para cada una de las Administraciones públicas".

²⁷¹ Termine designato per indicare le suddivisioni territoriali spagnole, basate sul Titolo VIII della Costituzione del 1978, che sancisce il passaggio a una forma di stato più democratica e decentralizzata. La Costituzione sottolinea l'uguaglianza tra le Comunità Autonome, che non potranno

raggiungere e soprattutto mantenere la stabilità, anche attraverso la previsione del raggiungimento del pareggio di bilancio.

Nello specifico, il Governo in accordo con il Consiglio dei Ministri, e previo rapporto del Consiglio di politica fiscale e finanziaria delle Comunità autonome e della Commissione nazionale dell'amministrazione locale²⁷² adottava il piano di stabilità per il successivo triennio, prevedendo anche delle misure correttive ed un piano di rientro nei casi d'inadempienza da parte dello Stato e delle altre amministrazioni locali, ovvero nei casi in cui i bilanci presentino un deficit maggiore di quello fissato.

In tali situazioni l'art.14 del Real Decreto n.2/2007 prevedeva che il Governo rimettesse al Parlamento un piano economico-finanziario di riequilibrio, contenente la definizione di politiche di entrate e di uscite da applicare per correggere lo squilibrio, al massimo nei tre esercizi successivi²⁷³.

Per quanto concerne gli enti locali, invece, il Real Decreto n.2/2007 all'art. 20 prevedeva per quest'ultimi l'obiettivo di stabilità di bilancio, la cui proposta era di competenza del Ministro dell'Economia e delle Finanze e la quale doveva essere approvata dal Governo, previo rapporto della Commissione nazionale dell'amministrazione locale.

Gli enti locali che non avessero rispettato l'obiettivo di stabilità fissato erano obbligati all'approvazione, da parte del rispettivo Consiglio, di un piano finanziario di riequilibrio entro un termine di massimo 3 anni²⁷⁴ (art. 22, Real Decreto n.2/2007).

In questo piano dovevano essere indicate le attività da realizzare e le misure da adottare in relazione alla regolazione, esecuzione e gestione delle spese e delle entrate, che fossero in grado di garantire il ritorno ad una situazione di stabilità di bilancio.

Per quel che concerne invece le Comunità Autonome, la Ley Organica n.5/2001 complementare alla Ley General de Estabilidad Presupuestaria, modificata parzialmente poi dalla legge organica n.3/2006, disciplinava invece il perseguimento dell'obiettivo di stabilità di bilancio e la previsione di bilanci in equilibrio o in attivo, prevedendo meccanismi di monitoraggio attraverso i quali, laddove ve ne fosse la necessità, si potesse richiamare preventivamente le Comunità economicamente troppo esposte.

avere privilegi le une sulle altre. La federazione delle Comunità Autonome è vietata dallo Stato spagnolo, mentre non è proibita la cooperazione tra esse.

²⁷² La "Comision Nacional de Administracion Local" è l'organo permanente per la collaborazione tra l'Amministrazione dello Stato e le amministrazioni locali.

²⁷³ L'obiettivo di stabilità di bilancio per il triennio 2012-2014 è stato fissato dal Governo al 4,4% per l'anno 2012 e al 3% per l'anno 2013. Per ulteriori informazioni è consultabile il testo del "Programa de Estabilidad 2011-2014"

²⁷⁴ "La riforma prevede infatti che gli squilibri di bilancio delle Comunità autonome o degli enti locali siano compensati entro 3 anni e senza alcun aiuto da parte dello Stato.", così I. Ciolli, *I paesi dell'eurozona e i vincoli di bilancio. Quando l'emergenza fa saltare gli strumenti normativi ordinari*, in Rivista AIC n.1, 2012.

Per quanto riguarda l'elaborazione, l'approvazione e l'esecuzione dei bilanci delle Comunità autonome l'art. 3 della legge organica n.5/2001 stabiliva come queste fasi dovessero realizzarsi generalmente in equilibrio o in attivo.

All'art. 7 della legge organica veniva previsto poi che, in caso di rischio di inadempienza all'obiettivo di stabilità, il Governo potesse formulare un'avvertenza alla Comunità autonoma, di cui venisse informato anche il Consiglio di politica fiscale e finanziaria delle Comunità autonome. Tale inadempienza dell'obiettivo di stabilità comportava la predisposizione di un piano economico-finanziario di riequilibrio entro i tre anni successivi.

Ai sensi dell'art.8, invece, le Comunità autonome che abbiano approvato dei bilanci con un deficit maggiore di quello fissato, sono obbligate ad elaborare un piano economico-finanziario di riequilibrio.

L'efficacia di tale impianto normativo in relazione alla stabilità delle finanze pubbliche, era riconosciuta dal Tribunale costituzionale che con propria sentenza accreditava e riconosceva il ruolo dello Stato centrale nell'individuare gli obiettivi e le misure di stabilità di bilancio.

In ragione di tale riconoscimento lo stesso tribunale costituzionale esprimeva parere non favorevole in merito alla revisione costituzionale dettata dall'UE avente ad oggetto l'introduzione del principio di pareggio di bilancio in costituzione, in quanto ribadiva come l'armonizzazione dei bilanci statali e regionali fosse già stata messa in atto attraverso l'art.149 c.1 il quale conferiva competenza esclusiva allo Stato centrale in materia di finanza e debito pubblico ed allo stesso tempo riteneva la riforma non necessaria ai fini del rispetto dei vincoli comunitari.

Nonostante tale manifesta presa di posizione da parte del Tribunale costituzionale, lo Stato spagnolo considerando il periodo di profonda crisi economica che stava attraversando²⁷⁵ e data l'insistenza dell'Unione europea, decise di approvare comunque la riforma e di introdurre in Costituzione il principio del pareggio di bilancio.

Il procedimento di revisione adottato fu quello previsto dall'art.167 della Costituzione spagnola piuttosto che quello previsto dall'art.168 in caso di revisione totale della Costituzione o di sue

²⁷⁵ “La Spagna, come anche l'Italia, nell'estate del 2011 ha subito per i propri titoli di Stato una forte tensione sui mercati finanziari, in ragione di una situazione economica interna grave per l'eccessivo deficit di bilancio e per lo scoppio della c.d. bolla immobiliare. Sono state assunte, perciò a livello europeo iniziative informali, estranee ai circuiti istituzionali dell'UE come il vertice bilaterale franco-tedesco del 16 agosto, che hanno sollecitato i Paesi dell'Eurozona ad adottare misure incisive per rassicurare i mercati finanziari, tra cui l'introduzione nelle Carte fondamentali del principio della stabilità di bilancio, formalizzato alcuni mesi dopo nel Fiscal Compact”, così L. Ferraro, *La crisi finanziaria e lo Stato autonomo spagnolo*, in Rivista AIC n.4, 2012.

parti specifiche mentre l'iter parlamentare seguito fu quello più snello del procedimento di "lectura unica"²⁷⁶.

Il 26 agosto 2011 il Governo spagnolo presentò al Congresso dei deputati la proposta di riforma, la quale fu ampiamente approvata il 2 settembre dello stesso anno, avendo l'appoggio dei due maggiori partiti, il Partido Socialista Obrero Espanol (PSOE) e il Partito Popolare (PP), i quali si trovarono insolitamente d'accordo e presentarono congiuntamente la proposta di riforma²⁷⁷.

Il 7 settembre 2011 il Senato diede la sua approvazione e senza la necessità di un referendum per ratifica da parte di un decimo dei membri di una delle due Camere, (in quanto i partiti contrari non raggiunsero tale quorum necessario per sottoporre i progetti di revisione costituzionale a referendum popolare), così come previsto dall'art. 167 della Costituzione, la legge fu promulgata dal Re il 27 settembre 2011 e pubblicata il medesimo giorno sul "Boletín Oficial del Estado" (BOE), con il seguente titolo: "Reforma del artículo 135 de la Constitución Española, de 27 de septiembre de 2011".

Tale rapidità nell'approvazione della proposta di legge derivò dal fatto di voler tranquillizzare i mercati, generare fiducia nei confronti dell'economia spagnola ed evitare un'ulteriore acuirsi della crisi economica del paese, ma fu tuttavia ampiamente criticata²⁷⁸.

Entrando nello specifico delle disposizioni previste dalla riforma per l'introduzione dei parametri previsti dalla disciplina europea di bilancio nell'ordinamento iberico, l'art. 135 c.1²⁷⁹ della Costituzione stabilisce che "tutte le amministrazioni pubbliche si adeguino al principio della stabilità di bilancio" mentre al comma 2 troviamo la previsione secondo la quale lo Stato e le Comunità Autonome non possono incorrere "in un deficit strutturale che superi i limiti stabiliti, se del caso, dall'Unione europea per i suoi Stati membri"²⁸⁰.

²⁷⁶ Tale procedimento riduce i tempi parlamentari escludendo il passaggio nelle Commissioni e la possibilità di presentare emendamenti, con la previsione del dibattito e della successiva approvazione unicamente in Assemblea.

²⁷⁷ "Sulla base dei contenuti della riforma del GRUNDGESETZ i due maggiori partiti spagnoli hanno trovato subito l'intesa, tanto da avanzare in sede parlamentare un'iniziativa congiunta senza però ricercare il consenso delle altre forze parlamentari, nemmeno di quelle nazionaliste. La dottrina è stata molto critica, poiché si è intaccato il principio dell'ampio consenso che è alla base della Costituzione – come delle Carte fondamentali in genere – mentre un accordo con i partiti nazionalisti, ad esempio, sarebbe stato importante per rendere in qualche modo partecipi i territori della seconda revisione costituzionale che ha interessato la Spagna, dal momento dell'entrata in vigore nel 1978 della sua Legge Fondamentale.", così L. Ferraro, *La crisi finanziaria e lo Stato autonomo spagnolo*, in Rivista AIC n.4, 2012.

²⁷⁸ I partiti di minoranza attraverso i loro rappresentanti presentarono ricorso al Tribunale costituzionale a causa dei modi di approvazione della riforma. Il tribunale costituzionale nel gennaio del 2012 rigettò il ricorso ritenendo conforme a costituzione l'iter seguito per l'approvazione della revisione costituzionale.

²⁷⁹ Secondo il nuovo articolo 135 c.1: "Todas las Administraciones Publicas adecuarian sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria".

²⁸⁰ A partire dal 2020.

La definizione del livello massimo consentito del deficit strutturale dello Stato e delle Comunità Autonome, in relazione al rispettivo prodotto interno lordo, è demandata dallo Stato ad una legge organica²⁸¹.

In riferimento al debito pubblico invece, il precedente art.135 della Costituzione prevedeva come il Governo per poter emettere un debito pubblico o contrarre un credito doveva essere autorizzato dalla legge, aggiungendo poi che i crediti destinati al pagamento degli interessi e del capitale del debito pubblico dello Stato s'intendevano sempre inclusi nella partita "spese" dei bilanci e non potevano essere oggetto di emendamento o di modifica fintanto che non fossero stati adeguati alle condizioni della legge di emissione.

Il novellato articolo 135 Cost., al comma 3 invece stabilisce che “lo Stato e le Comunità autonome sono autorizzati con legge ad emettere debito pubblico o contrarre crediti” precisando che “il volume del debito pubblico di tutte le autorità pubbliche in relazione al prodotto interno lordo dello Stato non può superare il valore di riferimento stabilito dal Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE)”, (ovvero il 60% del PIL).

Sempre al comma 3 viene poi previsto che il pagamento dei crediti diretti a soddisfare il pagamento degli interessi e il capitale del debito pubblico delle Amministrazioni goda di priorità assoluta.

Interessante notare come al comma 4 dell'art. 135 sia prevista la possibilità di derogare ai suddetti limiti di bilancio “in caso di catastrofe naturale, recessione economica o situazione di emergenza straordinaria che sfugge al controllo dello Stato e pregiudica considerevolmente la situazione finanziaria o la sostenibilità economica o sociale dello Stato”.

Infine al comma 6 troviamo la richiesta da parte del legislatore alle Comunità Autonome di modificare i propri Statuti per garantire, nei rispettivi ambiti di competenza, “la aplicación efectiva del principio de estabilidad en sus normas y decisiones presupuestarias”²⁸².

Il compito di dare attuazione ai principi contenuti nel nuovo art.135, viene demandato ad una legge organica e da ciò si evince come proprio la legislazione organica svolgerà un ruolo fondamentale per l'efficace attuazione delle norme costituzionali²⁸³ (art. 135 c.4 Cost.).

La legislazione organica deve, infatti, disciplinare:

- la distribuzione dei limiti del deficit e del debito delle diverse amministrazioni pubbliche, nonché le deroghe di cui al comma 4 sopracitato, le quali consentono di superare i limiti del deficit strutturale e del volume del debito pubblico;
- il metodo e il procedimento per il calcolo del deficit strutturale;

²⁸¹ Le leggi organiche sono approvate a maggioranza assoluta del Congresso.

²⁸² L'applicazione effettiva del principio di stabilità nelle sue regole e nelle decisioni di bilancio.

²⁸³ Cfr. F. Coronidi, *La costituzionalizzazione dei vincoli di bilancio prima e dopo il Patto Europlus*, www.federalismi.it, 2012.

- la responsabilità di ogni Amministrazione pubblica in caso di inosservanza degli obiettivi di stabilità di bilancio.

Il legislatore spagnolo ha quindi optato per la semplice enunciazione del principio di stabilità di bilancio relegando a livello sub-costituzionale buona parte delle disposizioni fondamentali e non disponendo nulla in merito a dettagli economico-numeriche e ad eventuali sanzioni da irrogare qualora venga violata la regola costituzionale della stabilità di bilancio.

La suddetta legge organica adottata il 27 aprile 2012 con il nome di “Ley Organica n.2/2012”, disciplina e mette in atto quanto stabilito nell’art.135 della Costituzione.

Tale legge specifica nei suoi principi che “si intenderà per stabilità finanziaria delle Amministrazioni Pubbliche la situazione di equilibrio o di avanzo strutturale“ (art.3.2) e che “i bilanci dovranno essere predisposti nel rispetto di tale principio”.

Al successivo articolo 4 della Ley Organica n.2/2012 viene individuato il principio di “sostenibilità finanziaria” e si precisa che “si intenderà per sostenibilità finanziaria la capacità di finanziare impegni di spesa presenti e futuri nel rispetto dei limiti del deficit e del debito pubblico, conformemente a quanto stabilito in questa legge e nella normativa europea”.

Si evince quindi, in modo chiaro, come l’unico deficit strutturale consentito a carico della Pubblica Amministrazione sia quello del 4% del PIL espresso in termini nominali (art.11.2), ferma restando la possibilità di deroga prevista dall’art. 135 comma 4 della Costituzione (art.11.3).

Per quanto riguarda il debito la legge organica n.2/2012 agli art. 13.1 e 13.2, ribadisce rispetto alle previsioni costituzionali che “il volume di debito pubblico non potrà superare il 60% del PIL nazionale espresso in nominali” e tale limite si distribuirà nel modo seguente: il 44% a carico dell’Amministrazione centrale, il 13% per l’insieme delle “Comunidades Autonomas” e il 3% per gli enti locali.

La stessa legge conferma poi, come “il pagamento degli interessi e il capitale del debito pubblico delle Amministrazioni pubbliche godrà di priorità assoluta rispetto a qualunque altra spesa (art.14.2).

Passando alla regolamentazione organica per le Comunità Autonome, la legge all’art. 16 prevede per quest’ultime che il sia il Governo centrale a determinare gli obiettivi di stabilità finanziaria e di debito pubblico per ciascuna Comunità Autonoma.

Nel caso in cui una comunità sia inadempiente rispetto al raggiungimento di tali obiettivi di stabilità finanziaria, tutte le operazioni di indebitamento che tale Comunità Autonoma avrà necessità di porre in essere dovranno essere autorizzate dallo Stato e la stessa dovrà poi formulare un piano economico-finanziario che gli consenta in un anno di raggiungere gli obiettivi inadempiti (artt. 20.1 e 21).

Un piano di riequilibrio finanziario dovrà essere predisposto anche da tutte le Comunità Autonome che dovessero incorrere in un deficit strutturale nei casi eccezionali previsti dall'art. 11.3 della Ley Organica n.2/2012 (art.22).

Infine, qualora una Comunità Autonoma non provveda alla presentazione dei suddetti piani, la Legge Organica prevede una serie di misure coercitive e di adempimento forzoso finalizzate al ripristino di una situazione di stabilità dei bilanci (artt. 25 e 26).

Risulta evidente il tentativo del legislatore di garantire l'attuazione del principio della stabilità finanziaria anche nei riguardi delle Comunidades Autonomas, con la previsione di un meccanismo sanzionatorio nei casi in cui i territori non abbiano un comportamento virtuoso in sede di bilancio, del resto se l'obiettivo è quello di tranquillizzare i mercati finanziari sulla reale volontà della Spagna di recuperare la propria situazione debitoria, allora la previsione di regole chiare sulle sanzioni da applicare è decisiva ai fini della credibilità delle misure adottate²⁸⁴.

Importante ai fini dell'analisi della disciplina di bilancio dello Stato spagnolo finora condotta e per ragioni di completezza nell'esposizione, inserire nel corpus della normativa in merito la "Disposizione aggiuntiva unica" all'art. 135 della Costituzione²⁸⁵, per la quale i limiti del deficit strutturale prima richiamati entreranno in vigore solo a partire dal 2020.

E' evidente che una tale disposizione rende difficile comprendere la sollecitudine – che forse a questo punto può ritenersi eccessiva – con cui è stata portata avanti la riforma costituzionale dell'art. 135, perciò l'obiettivo di tranquillizzare i mercati finanziari sulle reali intenzioni della Spagna di perseguire nel tempo la stabilità del bilancio rimane l'unica ragione possibile²⁸⁶.

La previsione in Costituzione del principio di stabilità di bilancio origina e solleva poi, diverse perplessità in relazione alla struttura ed all'organizzazione territoriale dello Stato autonomico spagnolo nonché in relazione alla suddivisione dei poteri e dei compiti delle diverse amministrazioni pubbliche.

Con la limitazione dell'autonomia finanziaria delle Comunità autonome a seguito dell'affidamento alla legge organica delle decisioni riguardo il deficit strutturale massimo, molti hanno ritenuto sia stata minata l'autonomia finanziaria delle stesse comunità e sia stato violato un diritto loro garantito dalla Costituzione, ritenendo la fissazione dei parametri del deficit strutturale massimo compito di competenza esclusiva dello Stato centrale.

Il tribunale costituzionale in merito a tale questione si è però espresso ribadendo la legittimità dello Stato nella fissazione di limiti finanziari nei confronti dei territori in quanto rientrerebbe nella competenza esclusiva dello Stato di stabilire le "basi e il coordinamento della

²⁸⁴ Cfr. L. Ferraro, *La crisi finanziaria e lo Stato autonomico spagnolo*, in Rivista AIC n.4, 2012.

²⁸⁵ Disposizione confermata dalla Prima Disposizione Transitoria della Ley Organica n.2/2012.

²⁸⁶ Cfr. L. Ferraro, *La crisi finanziaria e lo Stato autonomico Spagnolo*, in Rivista AIC n.4, 2012.

pianificazione generale dell'attività economica" (art. 149.1.14 CE) e ricordando che l'autonomia finanziaria delle Comunità Autonome deve osservare i "principi di coordinamento con la finanze statale e di solidarietà tra tutti gli spagnoli" (art. 156.1 CE).

Rispetto al sistema di welfare spagnolo, si crede invece chela nuova previsione costituzionale potrebbe fortemente minarlo laddove l'applicazione del nuovo art.135 prevalga sulle politiche di solidarietà a favore delle "Comunidad" più povere, caratterizzate da elevati tassi di disoccupazione e geograficamente ed economicamente più isolate²⁸⁷.

Con la costituzionalizzazione del principio di pareggio del bilancio la Spagna ha mostrato ancora una volta di essere uno dei paesi più virtuosi dell'Unione Europea per quel che concerne il rispetto dei parametri di Maastricht e soprattutto dei parametri fissati dall'UE in tema di bilancio; bisogna sottolineare però che con l'avvento della crisi che ha investito i paesi dell'eurozona, da tali parametri lo Stato spagnolo era stato sempre più costretto ad allontanarsi.

Alla luce di quest'ultima considerazione e date le diffidenze e le perplessità sviluppatesi riguardo la costituzionalizzazione del principio del pareggio di bilancio, ci si domanda se in circostanze di difficoltà come quelle che si è trovata a dover fronteggiare la Spagna, i parametri di Maastricht non siano troppo rigidi e se inserire in Costituzione una regola come quella del pareggio di bilancio non sia in realtà controproducente per il rilancio dell'economia spagnola e per la stabilità delle finanze pubbliche²⁸⁸.

4.3 Il recepimento del principio del "pareggio di bilancio" nelle carte costituzionali di Francia e Germania

Dopo aver descritto il processo che ha portato all'adozione del principio del pareggio di bilancio nelle carte costituzionali di Italia e Spagna, di seguito per completezza della trattazione

²⁸⁷ "... è alto il rischio che il nuovo art. 135 Cost. prevalga su qualunque clausola di solidarietà e su qualunque tentativo di perequazione, in un Paese con un'alta percentuale di disoccupazione e con una presenza rilevante di regioni geograficamente ed economicamente isolate e depresse.", così I. Ciolli, *I paesi dell'eurozona e i vincoli di bilancio. Quando l'emergenza fa saltare gli strumenti normativi ordinari*, in Rivista AIC n.1, 2012; Ancora, "I recenti interventi adottati in Spagna finalizzati a ridurre e tagliare le spese in sanità ed istruzione sono, da questo punto di vista un segnale preoccupante.", così P. Bilancia, in *La nuova governance dell'eurozona e i "riflessi" sugli ordinamenti nazionali*, www.federalismi.it, 2012.

²⁸⁸ "In breve si assiste ad una torsione degli ordinamenti giuridici in funzione delle esigenze finanziarie, che ora interessa anche il livello costituzionale con il possibile coinvolgimento dei principi fondamentali alla base di una Carta, senza dimenticare le conseguenze che ne possono derivare sull'organizzazione territoriale di uno Stato, soprattutto se complessa come quella autonoma spagnola", così L. Ferraro, *La crisi finanziaria e lo Stato autonomo spagnolo*, in Rivista AIC n.4, 2012.

approfondiremo il tema del recepimento del principio del “pareggio di bilancio” nella costituzioni di Francia e Germania.

Si vuole poi ricordare che il Regno Unito non avendo sottoscritto il c.d. Fiscal Compact, non è stato tenuto ad inserire, tramite norme di rango costituzionale, tale vincolo nella propria disciplina di bilancio e per tal ragione è stato escluso dalla trattazione.

L’ordinamento costituzionale tedesco ha rappresentato il modello più compiuto con cui si sono confrontati i Paesi che hanno guardato con favore l’inserimento del vincolo del pareggio di bilancio nella propria Carta costituzionale²⁸⁹.

Tuttavia, le riforme tedesche del 2006 e del 2009, c.d. Federalismusreform I e Federalismusreform II, si differenziano da quelle attuate in Francia, Italia e Spagna in quanto non rinvia la definizione concreta dei nuovi vincoli di finanza pubblica ad una legge gerarchicamente sovraordinata alle leggi ordinarie ma procede a cristallizzare nel testo costituzionale specifici massimali numerici di indebitamento strutturale.

Prima delle suddette riforme costituzionali del 2006 e del 2009, il principio del pareggio del bilancio era inserito all’interno dell’art. 110.1 della Legge fondamentale, in base al quale si prevedeva che nel bilancio preventivo le entrate e le spese dovessero essere paregiate.

Dunque il principio del pareggio per quanto attiene alla Germania non consiste in una novità: esso fu introdotto dalla Costituzione di Weimar nel 1919 e accolto dalla Legge Fondamentale tedesca già nel 1949²⁹⁰.

Attraverso le nuove riforme la Germania ha apportato alcune rilevanti modifiche agli artt. 109 e 115 del “Grundgesetz”, introducendo tra l’altro con l’art. 109a un sistema di controllo preventivo sulle emergenze di bilancio al fine di evitare gli indebitamenti eccessivi²⁹¹.

Con la prima riforma del federalismo del 28 agosto 2006, c.d. Federalismusreform I²⁹², il nuovo comma 5 dell’art. 109 “Separazione di competenza tra la Federazione e i Lander; principi in materia di bilancio” ha sancito la responsabilità congiunta della Federazione e dei Lander per il

²⁸⁹ “La riforma costituzionale tedesca rappresenta un imprescindibile punto di riferimento per qualsiasi iniziativa di analogo tenore”, Così R. Bifulco, *Il pareggio di bilancio in Germania: una riforma costituzionale postnazionale?*, in Rivista AIC n.3, 2011.

²⁹⁰ Sull’ultimo punto si veda R. Perez, *La nuova disciplina del bilancio in Germania*, in Giornale di diritto amministrativo, n.1 del 2011. L’autrice precisa, inoltre, che nel secolo scorso il principio si fondava su basi diverse poiché l’equilibrio del bilancio era facilmente raggiungibile con il ricorso al debito.

²⁹¹ Si tratta di un sistema secondo il quale il controllo di gestione di bilancio da parte del Consiglio di stabilità, le procedure di accertamento di un’emergenza di bilancio, ed i principi che regolano il risanamento nelle emergenze, sono regolati da una legge federale bicamerale che prevede la necessaria approvazione del “Bundesrat”, organo costituzionale legislativo della Repubblica federale di Germania.

²⁹² Tale riforma si poneva essenzialmente tre obiettivi: razionalizzare i rapporti fra le due Camere ridefinendo le leggi federali che necessitano di una autorizzazione da parte del Bundestag, definire in maniera più specifica la ripartizione delle competenze fra Federazione e Lander eliminando la c.d. “legislazione quadro” e modificare i rapporti finanziari centro-periferia riducendo i finanziamenti misti e stabilendo nuovi requisiti per la richiesta di aiuti economici alla Federazione da parte degli enti federati.

rispetto degli obblighi della Germania in relazione al Patto di stabilità europeo, stabilendo che le sanzioni per la violazione delle disposizioni sulla conformità alla disciplina di bilancio, di cui all'art. 104 del Trattato CE, siano sostenute in misura del 65% dalla Federazione e del 35% dai Lander.

Tra le successive modifiche dell'art. 109 introdotte con la seconda riforma del federalismo del 29 luglio 2009, c.d. *Federalismusreform II*²⁹³, assume particolare rilevanza il nuovo comma 3, che impone come regola generale, sia alla Federazione che ai Lander, il “pareggio di bilancio senza ricorrere al prestito”²⁹⁴.

Attraverso tale disposizione, che introduce di fatto un freno all'indebitamento, viene superata la c.d. *golden rule*²⁹⁵, ossia la possibilità di ricorrere a forme di indebitamento per finanziare le spese in conto capitale, precedentemente prevista dall'art. 115²⁹⁶ della Legge fondamentale tedesca (c.d. *Grundgesetz*) e nelle Costituzioni di numerosi Lander²⁹⁷.

Le nuove disposizioni costituzionali stabiliscono infatti che, per rispettare i criteri stabiliti a livello comunitario²⁹⁸, il bilancio della Federazione e dei Lander debba essere in equilibrio, con un ricorso all'indebitamento pubblico – consentito solo alla Federazione e non ai Lander²⁹⁹ – per un massimo dello 0,35% del Pil³⁰⁰.

²⁹³ Tale riforma, dettata dal fatto che le novelle introdotte con la *Federalismusreform I* si ritennero sin da subito non sufficienti al raggiungimento dello scopo per il quale erano state introdotte, si caratterizza per l'obiettivo di predisporre i presupposti istituzionali necessari a garantire una stabilità durevole ai bilanci di della Federazione e dei Lander.

²⁹⁴ I Lander devono integrare la disciplina generale dettata dalla Legge fondamentale “nell'ambito delle proprie competenze costituzionali” e quindi per il tramite di apposite modifiche delle rispettive Carte fondamentali, fermo restando la precisazione che il principio del pareggio di bilancio si ritiene rispettato esclusivamente quando non vi sia, con riferimento al nuovo indebitamento, alcun ricorso al credito.

²⁹⁵ La “Golden rule” era prevista in precedenza dall'art. 115 e consisteva nella possibilità di ricorrere a forme di indebitamento per finanziare le spese in conto capitale. Lo scopo della Golden rule era quello di porre un freno all'indebitamento ma “l'effetto frenante fu tuttavia parziale in quanto l'aumento del debito pubblico ha avuto luogo anche dopo l'introduzione di tale principio nella Legge fondamentale e nelle costituzioni di alcuni Lander”, Cfr. R. Bifulco, *Il pareggio di bilancio in Germania: una riforma costituzionale postnazionale?*, in Rivista AIC n.3, 2011.

²⁹⁶ L'effetto frenante di tale previsione fu tuttavia parziale in quanto l'aumento del debito pubblico ebbe luogo anche dopo l'introduzione di tale principio, così F. Coronidi, *La costituzionalizzazione dei vincoli di bilancio prima e dopo il Patto Europlus*, in www.federalismi.it, 2012.

²⁹⁷ “Il “casus belli” che giustifica la riforma è rappresentato dal continuo sfioramento di bilancio da parte di alcuni Lander e dallo scontro tra Lander più ricchi e più virtuosi e Lander più poveri o anche finanziariamente meno avveduti.”, così I. Ciolli, *I paesi dell'eurozona e i vincoli di bilancio. Quando l'emergenza fa saltare gli strumenti normativi ordinari*, in Rivista Aic n. 1, 2012.

²⁹⁸ “La riforma sotto il profilo dei rapporti con l'Unione soddisfa il necessario rispetto dei Trattati e del Patto di Stabilità europeo tentando di operare con la revisione costituzionale una “moral suasion” nei confronti degli altri paesi affinché ne seguano le orme.”, così, I. Ciolli, *I paesi dell'eurozona e i vincoli di bilancio. Quando l'emergenza fa saltare gli strumenti normativi ordinari*, in Rivista Aic n. 1, 2012.

²⁹⁹ Si tratta di una disciplina più rigorosa rispetto al passato secondo la quale può ricorrere all'indebitamento solo lo Stato centrale e non i Lander.

³⁰⁰ “Rispetto a questo principio il legislatore costituzionale tedesco ha differenziato la posizione della Federazione da quella dei Lander. Infatti solo alla prima viene lasciato un ristretto margine di manovra, poiché per quanto riguarda il bilancio della Federazione, il principio è considerato rispettato “se le entrate

Il legislatore costituzionale tedesco al paragrafo 2 del nuovo comma 3 dell'art. 109, prevede, inoltre, le due ipotesi in cui è possibile discostarsi dal divieto di ricorso all'indebitamento: la prima riguarda gli effetti degli andamenti congiunturali che deviano dalle condizioni di normalità³⁰¹, la seconda è relativa al caso di calamità naturale ovvero a situazioni eccezionali di emergenza che esulano dal controllo dello Stato e che compromettono gravemente la capacità finanziaria³⁰².

La disposizione tedesca, non pone precisi limiti riguardo alla definizione delle condizioni di normalità³⁰³, mentre è decisamente più stringente in relazione alla definizione della seconda ipotesi in quanto pone tre criteri: la situazione di emergenza deve essere eccezionale, deve essere al di fuori del controllo dello Stato e deve compromettere gravemente la tenuta del bilancio³⁰⁴.

In applicazione, poi, dei principi enunciati dalla nuova formulazione dell'art. 109, è stato modificato anche l'art. 115 "Ricorso al credito", ove al nuovo comma 2 si ribadisce, con riferimento al solo bilancio federale, che le entrate e le uscite, di norma, debbano essere portate in pareggio senza ricorrere al prestito³⁰⁵.

Lo stesso articolo 115.2, prevede che in presenza di andamenti congiunturali che deviano dalle condizioni di normalità, si tenga conto in modo simmetrico degli effetti sul bilancio, sia nelle fasi di ripresa che in quelle di declino.

da prestiti non superano la soglia dello 0,35% del prodotto interno lordo nominale". Ai Lander non è lasciato lo stesso spazio sulla componente strutturale del debito, anche se la Legge fondamentale rimette all'autonomia normativa degli stessi la disciplina dei dettagli", Cfr. R. Bifulco, *Il pareggio di bilancio in Germania: una riforma costituzionale postnazionale?*, in Rivista AIC n.3, 2011.

³⁰¹ "Questa norma consente al legislatore tedesco di tenere in considerazione l'effettivo andamento del ciclo economico all'interno del quale si inserisce il bilancio, rendendo maggiormente flessibile il principio base di questa riforma, e indirettamente, sollecitando tanto il Bund quanto i singoli Lander a porre in essere una serie di politiche anti-cicliche, ovvero moderatamente espansive in tempi di crisi e volte alla stabilizzazione del sistema economico in tempi di crescita.", così F. Coronidi, *La costituzionalizzazione dei vincoli di bilancio prima e dopo il Patto Europlus*, in www.federalismi.it, 2012.

³⁰² "A riguardo di queste ipotesi eccezionali, va sottolineato come, mentre in passato il Ministero delle finanze tedesco aveva la possibilità di dichiarare l'esistenza di una distorsione del quadro macroeconomico con un ampio margine di discrezionalità, non essendo il suo giudizio sottoposto ad alcun vincolo o controllo, il nuovo quadro costituzionale prevede un doppio vincolo per la dichiarazione dello stato finanziario di emergenza: in primis la situazione emergenziale deve essere dichiarata con una decisione del Bundestag adottata a maggioranza assoluta dei suoi membri, e in secondo luogo questa dichiarazione deve essere necessariamente collegata ad un piano di ammortamento volto a superare la distorsione creata da queste eccezioni.", così F. Coronidi, *La costituzionalizzazione dei vincoli di bilancio prima e dopo il Patto Europlus*, in www.federalismi.it, 2012.

³⁰³ "Tale disposizione è stata oggetto di forti critiche perché non specificando il concetto di situazione normale non permetterebbe neppure di stabilire l'inizio dell'andamento congiunturale "deviante", Cfr. R. Bifulco, *Il pareggio di bilancio in Germania: una riforma costituzionale postnazionale?*, in Rivista AIC n.3, 2011.

³⁰⁴ In questo caso la disciplina costituzionale trascrive sostanzialmente la normativa europea.

³⁰⁵ Sulle riforme del 2006 e del 2009 si è riportato quanto esposto in Camera dei deputati, XVI Legislatura, *Il principio del pareggio di bilancio negli ordinamenti costituzionali di Francia, Germania e Spagna*, Appunto n. 16 del 29 settembre 2011.

Ai paragrafi 6-8 dell'art. 115, viene specificato poi come il superamento dei limiti di ricorso al debito sia consentito solo se deliberato a maggioranza dei membri³⁰⁶ del Bundestag³⁰⁷; tale deliberazione deve essere collegata ad un piano di ammortamento che illustri tempi e modi per ripristinare il pareggio e il rimborso dei prestiti accesi deve avvenire entro un lasso di tempo adeguato.

In buona sostanza, le norme introdotte dalle due riforme costituzionali, la cui entrata in vigore è comunque posticipata al 2016 per i Bund e al 2020 per i Lander³⁰⁸, stabiliscono che il saldo del bilancio strutturale dello Stato federale e dei Lander deve essere in pareggio, e che le entrate da prestiti della Federazione non devono superare la soglia dello 0,35% del Pil nel rispetto del principio del freno all'indebitamento (c.d. *Schuldenbremse*)³⁰⁹.

I limiti previsti nelle disposizioni contenute negli art. 109 e 115 sono, inoltre, accompagnati da un sistema volto a prevenire gli indebitamenti eccessivi³¹⁰.

Attraverso l'introduzione del nuovo articolo 109a "Emergenze di bilancio" vi è, poi, la previsione secondo la quale possono essere emanate con legge federale bicamerale³¹¹ disposizioni che riguardano:

- il controllo continuo della gestione di bilancio della Federazione e dei Lander da parte di un organismo comune, c.d. Consiglio di Stabilità³¹²;

³⁰⁶ Questa caratteristica di prevedere l'intervento del Parlamento con maggioranze qualificate per definire politicamente una situazione di emergenza è comune a tutti i Paesi che hanno introdotto il pareggio di bilancio in Costituzione; tuttavia, sull'efficacia della votazione che richiede un consenso così ampio, sussistono alcune perplessità perché un quorum così impegnativo rischia di impedire l'adozione di decisioni proprio quando è più necessario.", così I. Ciolli, *I paesi dell'eurozona e i vincoli di bilancio. Quando l'emergenza fa saltare gli strumenti normativi ordinari*, in Rivista Aic n. 1, 2012.

³⁰⁷ "È stato notato che il forte coinvolgimento del Bundestag (il Parlamento federale tedesco) andrebbe in controtendenza rispetto alla riforma del 2006, con la quale si era cercato di limitare l'intervento di questo importante organo, nella forma appena indicata dell'approvazione, in gran parte della legislazione federale", Cfr. R. Bifulco, *Il pareggio di bilancio in Germania: una riforma costituzionale postnazionale?*, in Rivista AIC n.3, 2011.

³⁰⁸ Occorre precisare che secondo l'art. 143 d c. 1 del Grundgesetz, la riduzione del disavanzo può essere già avviata nell'esercizio 2011.

³⁰⁹ Il legislatore tedesco è l'unico, a differenza degli altri Paesi che hanno inserito il principio del pareggio di bilancio nelle loro costituzioni, ad essersi spinto ad apporre un limite numerico al ricorso al prestito.

³¹⁰ In particolare, nelle circostanze in cui il bilancio federale richieda il ricorso a un indebitamento pubblico superiore ai parametri stabiliti, gli scostamenti del ricorso effettivo al credito dalla somma massima consentita devono essere registrati in un apposito "conto di controllo"; gli addebiti che superano la soglia dell'1,5% rispetto al PIL nominale devono essere quindi ridimensionati tenuto conto dell'evoluzione del ciclo congiunturale.

³¹¹ La c.d. *Zustimmungsgesetz*, legge che richiede necessariamente anche il consenso del Bundesrat, organo costituzionale legislativo della Repubblica federale di Germania.

³¹² Il Consiglio di Stabilità, organismo di raccordo tra lo Stato federale ed i Lander, ha funzione di controllo sulla gestione dei bilanci di entrambi gli enti territoriali, può disciplinare le condizioni e le procedure con le quali si accertano e si gestisce un'imminente emergenza e può elaborare i principi regolatori per avviare programmi di risanamento volti a prevenire le emergenze di bilancio. "Secondo una risalente prassi del diritto costituzionale finanziario tedesco, il Consiglio dovrebbe svolgere un ruolo eminentemente tecnico e di supporto alle scelte di bilancio e di condivisione delle stesse da parte dei partiti politici. Inoltre, le sue decisioni e i documenti di lavoro, per espressa previsione costituzionale,

- le condizioni e le procedure per l'accertamento di un imminente emergenza di bilancio;
- i principi regolanti l'elaborazione e l'attuazione di programmi di risanamento intesi a prevenire emergenze di bilancio.

Per quanto riguarda, infine, l'entrata in vigore della nuova disciplina costituzionale di bilancio, l'art. 143d comma 1, stabilisce che il freno sul debito sia applicato a partire dal bilancio per il 2011, ma prevede due periodi transitori di avvicinamento progressivo agli obiettivi, che termineranno nel 2016 per la Federazione e nel 2020 per i Lander.

In Francia, invece, l'obiettivo di un "equilibrio dei conti delle amministrazioni pubbliche" è stato introdotto con la modifica dell'art. 34 della Costituzione ad opera della legge costituzionale n. 724 del 23 luglio 2008 denominata "Lois de modernisation des institutions de la V^o Republique".

L'intento del legislatore francese, attraverso tale modifica, era quello di dichiarare come gli orientamenti pluriennali delle finanze pubbliche fossero definiti dalle leggi di programmazione³¹³.

Nonostante ciò, il gruppo di lavoro istituito per la formulazione di proposte finalizzate a migliorare il rispetto dell'equilibrio dei conti pubblici, ha individuato nel "Rapport Camdessus", presentato il 21 giugno 2010 al Primo Ministro, una serie di meccanismi deboli nell'attuale sistema di finanza pubblica che - secondo il gruppo di lavoro - potranno essere rafforzati solo tramite una radicale riforma costituzionale.

Nello specifico, tale gruppo ha ritenuto insufficiente la revisione costituzionale del 2008 raccomandando di rafforzare le previsioni normative a garanzia dell'equilibrio dei conti pubblici e di renderle ancora più vincolanti, guardando ad esempio alle revisione della Legge fondamentale tedesca del 2009.

Muovendo da tali osservazioni, il Governo nel marzo del 2011 ha presentato un disegno di legge di riforma costituzionale "relatif a l'equilibre des finances publiques", emendato in più

devono essere resi pubblici. Le valutazioni sul Consiglio sono di segno opposto. Mentre per alcuni esso può contribuire a una migliore strutturazione dei rapporti intergovernativi, aumentando anche il livello delle decisioni finanziarie, altri sottolineano criticamente la mancanza di poteri sanzionatori del Consiglio", Cfr. R. Bifulco, *Il pareggio di bilancio in Germania: una riforma costituzionale postnazionale?*, in Rivista AIC n.3, 2011. Ancora, "Attraverso la creazione del Consiglio di Stabilità, si stabilisce un meccanismo di controllo preventivo e continuo volto ad evitare le situazioni che potrebbero portare a disattendere i criteri del Patto di Stabilità; mentre secondo alcuni, esso potrebbe contribuire ad una migliore strutturazione dei rapporti fra i vari livelli di governo, aumentando anche la qualità e la trasparenza delle decisioni finanziarie, altri autori sottolineano, invece, la totale assenza di poteri sanzionatori del Consiglio, relegato ad un ruolo meramente tecnico-consultivo.", così F. Coronidi, *La costituzionalizzazione dei vincoli di bilancio prima e dopo il Patto Europlus*, in www.federalismi.it, 2012.

³¹³ Per ulteriori chiarimenti Camera dei deputati, XVI legislatura, documentazione e ricerche, *Le fiscal rules e il principio del pareggio di bilancio. Comunicazioni del Ministro dell'Economia alle Commissioni riunite I e V della Camera e I^a e 5^a del Senato*, n. 267, 10 agosto 2011.

letture dalle due Camere del Parlamento ed approvato in via definitiva dall'Assemblea Nazionale nel luglio 2011.

Il contenuto innovativo del progetto di riforma costituzionale francese - che si riferisce anche al finanziamento della sicurezza sociale e non soltanto al bilancio dello Stato e che modifica vari articoli della Costituzione del 1958 - è rappresentato dall'introduzione delle nuove "leggi-quadro d'equilibrio delle finanze pubbliche" (LCEFP)³¹⁴ attraverso le quali viene assicurata la c.d. "regle d'or" della stabilità dei conti pubblici³¹⁵.

Tali leggi, che andranno ad inserirsi nella gerarchia delle fonti normative tra le leggi organiche e quelle ordinarie³¹⁶, sostituiranno le leggi di programmazione delle finanze pubbliche e determineranno gli orientamenti pluriennali delle finanze pubbliche con una copertura di un periodo minimo di tre anni, fissando per ogni anno un tetto massimo di spese che potranno essere disposte dalle amministrazioni pubbliche nonché alcune nuove misure in materia di entrate che la "legge delle finanze" e la "legge di finanziamento della sicurezza sociale" saranno tenute a rispettare per ciascun esercizio finanziario³¹⁷.

Le LCEFP avranno come fine ultimo quello di un ritorno all'equilibrio dei conti pubblici nonché il successivo mantenimento di un equilibrio di bilancio duraturo, nel rispetto degli impegni assunti dalla Francia a livello europeo.

In particolare, all'art. 34 Cost.³¹⁸ viene aggiunto un nuovo al. 19, ai sensi del quale: "Les loicadres d'équilibre des finances publiques déterminent, pour au moins trois années, les orientations pluriannuelles, les normes d'évolution et les règles de gestion des finances publiques, en vue d'assurer l'équilibre des comptes des administrations publiques. Elles fixent, pour chaque année, un plafond de dépenses et un minimum de mesures nouvelles affectés aux recettes qui s'imposent globalement aux lois de finances et aux lois de financement de la sécurité sociale. Elles ne peuvent être modifiées en cours d'exécution que dans les conditions prévues par une loi organique. Une loi organique précise le contenu des lois-cadres d'équilibre des finances publiques [...]"³¹⁹.

³¹⁴ La nuova legge costituzionale approvata dalle Camere non fissa quindi direttamente regole finanziarie ma istituisce le LCEFP.

³¹⁵ La Commissione ha suggerito l'adozione di un sistema di allerta rapido che informi il Parlamento in caso di repentino peggioramento dei conti pubblici, ha sollecitato l'adozione di una legge di programmazione finanziaria pluriennale, ha proposto un ruolo ancor più incisivo per la Corte dei conti nella rendicontazione di bilancio e nella previsione di spesa e un coordinamento maggiore tra la Lois de finances e la Lois de financement de la sécurité sociale.

³¹⁶ Includere le annuali "lois de finances" e "lois de financement de la sécurité sociale".

³¹⁷ Si veda Pirozzoli A., *Il vincolo costituzionale del pareggio di bilancio*, in Associazione italiana dei costituzionalisti, n. 4/2011 del 11/10/2011

³¹⁸ La modifica dell'art. 34 Cost., introduce le leggi pluriennali di programmazione finanziaria che perseguono la finalità di equilibrio dei conti pubblici.

³¹⁹ "La legge quadro di equilibrio delle finanze pubbliche determina, per almeno tre anni, le linee guida pluriennali, norme e regole di evoluzione della gestione delle finanze pubbliche, per garantire l'equilibrio

Importante notare come il nuovo art.34 della Cost. attribuisca il compito di definire il contenuto delle LCEFP ad una legge organica così come accaduto per Italia e Spagna; tale legge potrà, inoltre, stabilire quali disposizioni delle LCEFP dovranno essere vincolanti per le leggi delle finanze e di finanziamento della sicurezza sociale.

Ancora, gli artt. 47 al.1 e 47-1 al.1, vengono riscritti al fine di prevedere che nessuna legge finanziaria o di finanziamento della sicurezza sociale possa essere adottata “in assenza di una legge quadro di equilibrio delle finanze pubbliche applicabile all'esercizio in questione” mentre, ai sensi del nuovo art. 61 al. 2, spetta al Consiglio Costituzionale esaminare obbligatoriamente, entro il 31 dicembre di ogni anno, la “conformité” delle leggi di spesa alla legge quadro di equilibrio delle finanze pubbliche³²⁰.

Infine, per rafforzare il ruolo di controllo del Parlamento sulle politiche finanziarie condotte dall'esecutivo a livello UE, il nuovo art. 88-8 dispone che “il Governo presenta annualmente all'Assemblea nazionale e al Senato, almeno due settimane prima della sua trasmissione alle istituzioni dell'U.E., il programma di stabilità proposto istituito nell'ambito del coordinamento delle politiche economiche³²¹”.

Occorre osservare che oltre ad introdurre un nuovo e più specifico strumento legislativo, queste modifiche comportano un cambiamento rilevante anche nella struttura gerarchica delle fonti in materia di finanza pubblica.

La nuova legge-quadro, infatti, sarà subordinata ad una “loi organique” che, occupando una posizione di rango superiore rispetto alla legge ordinaria ma subordinata rispetto alla Costituzione, preciserà in dettaglio i contenuti della LCEFP definendo i casi in cui verranno compensati eventuali scostamenti che si siano determinati nel corso della gestione visto che non è previsto all'interno del progetto di legge costituzionale n.724 alcun comma riguardante gli stati eccezionali che legittimano un momentaneo superamento del principio del pareggio di bilancio³²².

dei conti pubblici . Fissa, per ogni anno, un tetto di spesa e un minimo di nuove misure afferenti alle entrate che generalmente richiedono leggi finanziarie e le leggi di finanziamento della sicurezza sociale. Esse non possono essere modificate in corso di esecuzione se non in base alle condizioni stabilite da una legge organica. Una legge organica precisa il contenuto delle leggi quadro di equilibrio delle finanze pubbliche [...]. ”

³²⁰ Ai sensi del nuovo art.61, le leggi finanziarie e le leggi di finanziamento della sicurezza sociale, prima della loro promulgazione sono sottoposte al “Conseil Constitutionnell” che ne valuterà la conformità alle leggi quadro. Il Consiglio esaminerà entrambe le suddette leggi congiuntamente entro il 31 dicembre dell'anno nel quale sono state approvate. Nel caso in cui, tali leggi non dovessero risultare conformi alle leggi quadro possono essere annullate dal Consiglio in quanto contrarie alla Costituzione.

³²¹ Il testo di riforma dell'art.88-8 stabilisce un meccanismo di raccordo tra il Governo e le Camere prima che i programmi di stabilità vengano trasmessi alla Commissione europea. Tale raccordo è stato introdotto con l'obiettivo di garantire il coinvolgimento delle assemblee elettive nell'ambito delle procedure di esame parlamentare dei documenti relativi al semestre europeo.

³²² “La riforma prevista dalla legge costituzionale n.724, infatti, si basa su di una modifica costituzionale leggera, breve, meno tecnica in quanto la Costituzione enuncia esclusivamente un principio generale

Ciò costituirà un legame stringente tra l'enunciazione del principio a livello costituzionale e la definizione dei dettagli all'interno di una legge organica a cui sono vincolate le leggi ordinarie in materia di finanza.

Infine, il sistema perfezionerà il suo meccanismo tramite il controllo preventivo e obbligatorio da parte del "Conseil Constitutionnel"³²³, il quale (ai sensi del sopracitato art.61) non solo effettuerà un controllo di costituzionalità sulle leggi quadro ma verificherà anche i saldi di bilancio iscritti nella legge finanziaria e nella legge per il finanziamento della sicurezza sociale e nell'ipotesi di una censura, prescriverà l'adozione del bilancio dell'anno precedente in misura di un dodicesimo per ciascun mese³²⁴.

La suddetta legge organica, è stata approvata con decisione n. 2013-681 DC del 5 dicembre 2013 per consentire l'entrata in vigore delle disposizioni derivanti dalla revisione costituzionale del 23 luglio 2008.

L'entrata in vigore della proposta di legge, suscettibile di essere sottoposta ad approvazione per via referendaria, è prevista per il primo giorno del tredicesimo mese successivo alla promulgazione della legge organica, ossia il 1° gennaio 2015.

La Germania e la Francia hanno dimostrato, aldilà delle proposte di riforma delle rispettive Costituzioni, il proprio impegno a voler uscire dalla crisi economica anche tramite la ricerca di altri strumenti finanziari e di progetti che coinvolgono gli altri paesi dell'Unione europea.

In particolare, al termine del vertice franco-tedesco del 16 agosto 2011, il Presidente francese e la Cancelliera tedesca hanno inviato al Presidente del Consiglio europeo un quadro di proposte che oltre all'istituzione di un governo economico per l'Europa e all'introduzione di un'effettiva tassazione sulle transizioni finanziarie, prevede l'inserimento dell'obbligo del pareggio di bilancio nelle Costituzioni di tutti i paesi della zona euro³²⁵.

riguardante la regola di bilancio (iscritto nell'art. 34) mentre i singoli dettagli che renderanno effettiva la riforma verranno stabiliti da una legge organica.", così F. Coronidi, *La costituzionalizzazione dei vincoli di bilancio prima e dopo il Patto Europlus*, in www.federalismi.it, 2012.

³²³ Il Conseil Constitutionnel vaglierà la compatibilità delle leggi organiche con la Costituzione prestando particolare attenzione al profilo dell'equilibrio dei conti delle pubbliche amministrazioni enunciato dall'art. 34 della Costituzione francese.

³²⁴ "Il rafforzamento del "Conseil constitutionnel" in materia di bilancio è uno dei punti dolenti della riforma. Oltre al controllo tradizionale sulla legge di bilancio e quello puntuale effettuato a suo tempo sulle leggi organiche in materia finanziaria e in materia di sicurezza sociale, si chiede ora al giudice costituzionale francese d'intervenire anche sulla nuova lois-cadre (legge quadro), mediante un controllo automatico e preventivo, utilizzando come parametro costituzionale anche le leggi organiche", così I. Ciolli, *I paesi dell'eurozona e i vincoli di bilancio. Quando l'emergenza fa saltare gli strumenti normativi ordinari*, in *Rivista Aic* n. 1, 2012.

³²⁵ "Si ha l'impressione che si sia cercata una soluzione domestica rigorosa, che non tiene conto però della complessità della situazione internazionale attuale: la Germania sembrerebbe convinta di imporre agli altri Stati della zona euro l'inserimento nelle rispettive Costituzioni di misure altrettanto draconiane, più che contrattare con questi una soluzione politica comune europea, ora più che mai necessaria.", così I. Ciolli, *I paesi dell'eurozona e i vincoli di bilancio. Quando l'emergenza fa saltare gli strumenti normativi ordinari*, in *Rivista Aic* n. 1, 2012.

Aldilà delle diverse soluzioni tecniche sin'ora adottate negli ordinamenti di Francia, Spagna, Italia e Germania per la costituzionalizzazione della regola del pareggio di bilancio è evidente che tali riforme si collocano sulla medesima lunghezza d'onda, essendo tutte ispirate dall'obiettivo di garantire un'uniforme equilibrio finanziario strutturale negli Stati membri dell'UE.

Tale esigenza è direttamente connessa all'avanzamento del processo di integrazione europeo, che a partire dal 1992 ha condotto alla creazione di un'unione monetaria e ha portato ad un coordinamento crescente delle politiche economiche tra gli Stati dell'euro-zona.

4.4 Note critiche

Il recepimento del vincolo del pareggio di bilancio e la correlata adozione dei principi di disciplina fiscale sanciti dalle istituzioni comunitarie corrispondono agli impegni assunti a livello europeo per la creazione di un quadro di regole comuni a tutti gli ordinamenti nazionali, in grado di consentire il raggiungimento di un equilibrio strutturale dei conti pubblici.

Introducendo nelle costituzioni la regola del pareggio di bilancio i paesi membri hanno, infatti, mostrato di volersi impegnare per un concreto risanamento dei conti pubblici puntando ad un equilibrio strutturale di lungo periodo che consenta nei prossimi anni un autonomo finanziamento della spesa e il conseguimento di un livello di indebitamento sostenibile³²⁶.

Emerge chiaramente, in questo contesto, la volontà del legislatore comunitario di rafforzare le politiche di consolidamento fiscale degli Stati membri attraverso l'inserimento di norme di rango costituzionale e quindi attraverso modifiche agli ordinamenti che mirano a rendere più efficienti i meccanismi decisionali, a rafforzare i vincoli di equilibrio dei bilanci e a migliorare l'intero sistema della governance a livello nazionale, raccordandolo con quello europeo.

Dallo studio della nuova normativa introdotta negli ordinamenti costituzionali europei sono emersi diversi elementi che conducono ad interrogativi e questioni non ancora ben definite.

Anzitutto si sottolinea come la nascita in tempi brevi della riforma derivi dall'urgente necessità di garantire la credibilità del sistema dei bilanci pubblici e della sostenibilità dei debiti dei paesi dell'area euro di fronte ai mercati finanziari³²⁷ a seguito dell'acutizzarsi della crisi economica e finanziaria che interessava gli Stati membri.

³²⁶ Le nuove regole in materia di bilancio sono state create con l'obiettivo ultimo di limitare il ricorso all'indebitamento secondo quanto previsto dal c.d. Fiscal Compact.

³²⁷ Bisogna ricordare infatti che una finanza pubblica in equilibrio insieme ad un debito sostenibile sono gli elementi assunti come criteri di valutazione dell'affidabilità finanziaria del sistema pubblico dei paesi di fronte ai mercati.

La stesura affrettata del testo di riforma, sotto la pressione delle istituzioni europee, dei governi di alcuni stati membri e dei mercati, ha impedito però che a quest'ultima fosse dedicata la giusta attenzione e che soprattutto venissero coinvolti organi istituzionali importanti, come ad esempio il Parlamento nel caso dell'Italia³²⁸.

La ragione per la quale la credibilità degli Stati membri si è via via andata riducendosi deriva dal fatto che i paesi dell'Unione non solo sono caratterizzati, da circa un ventennio, da tassi di crescita bassi e debiti pubblici elevati ma anche e soprattutto dal fatto che, a seguito dell'introduzione della moneta unica, gli stessi non possono disporre più di strumenti propri di politica monetaria perdendo così capacità decisionale circa la determinazione dei loro saldi complessivi.

Se aggiungiamo che in caso di crisi di un singolo Stato membro non sono previsti meccanismi di solidarietà in grado di attenuare gli effetti negativi per l'intero sistema, il quadro che ne esce risulta caratterizzato da incertezza, instabilità e da più che probabili "effetti domino"³²⁹.

Se analizziamo la crisi che recentemente ha interessato alcuni paesi come Grecia, Spagna, Portogallo e Italia notiamo che l'elemento che accomuna queste nazioni è proprio il fatto di non avere i conti pubblici in ordine o di essere affetti da squilibri macroeconomici e che gli effetti della crisi di un paese si sono inevitabilmente riversati sugli altri appartenenti all'Unione essendo le loro economie interdipendenti.

Appare necessario quindi come il risanamento ed il consolidamento dei conti pubblici non prescindano dall'osservazione delle variabili macroeconomiche, in quanto rappresentando gli squilibri macroeconomici un fattore di debolezza per l'intera area euro, solo tenendone debitamente conto è possibile garantire la sopravvivenza dell'area euro³³⁰.

³²⁸ "E' senz'altro da condividere il rilievo secondo il quale alla riforma è stata dedicata una scarsa attenzione ed è mancato – salvo alcune qualificate eccezioni – quel confronto ampio ed approfondito che il rilievo delle modifiche introdotte richiedeva", così D. Cabras, *Su alcuni rilievi critici al c.d. pareggio di bilancio*, in Rivista AIC n.2, 2012.

³²⁹ "In periodi di crisi i singoli Stati non dispongono più di strumenti di politica monetaria e la stessa Unione europea ne è di fatto priva. La Banca centrale europea non dispone di poteri propri delle banche degli Stati federali, nel caso di una crisi fiscale di uno Stato membro non sono previsti (e si stanno solo adesso introducendo) meccanismi di solidarietà in grado di attenuare gli effetti negativi per l'intero sistema e ciò obiettivamente favorisce il prodursi di un effetto domino, per cui la piccola Grecia può mettere a rischio l'unione monetaria", così D. Cabras, *Su alcuni rilievi critici al c.d. pareggio di bilancio*, in Rivista AIC n.2, 2012.

³³⁰ "Con simili tassi di crescita un debito pubblico delle dimensioni di quello italiano, e a riguardo tutti gli economisti convengono, non è obiettivamente sostenibile, diventa un elemento di vulnerabilità drammatico ed ha un effetto paralizzante sulla crescita dell'economia. Il risanamento dei conti pubblici nel senso indicato dalla regola del pareggio è quindi anzitutto una necessità imposta da scenari macroeconomici ormai consolidatisi e che non accennano a inversioni di tendenza", così D. Cabras, *Su alcuni rilievi critici al c.d. pareggio di bilancio*, in Rivista AIC n.2, 2012.

Bisogna evitare, attraverso il coordinamento delle politiche di bilancio ed attraverso l'istituzione di meccanismi di solidarietà tra i paesi membri, che alcuni stati debbano sostenere i costi di una "mala gestio" della finanza pubblica da parte di altri³³¹.

L'aspetto interessante della legge n.1/2012 "Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale", è che pur imponendo quest'ultima l'equilibrio di bilancio, la stessa preveda di derogare, in casi eccezionali, alla normativa consentendo il ricorso all'indebitamento per finanziare il deficit³³².

Il novellato art.81 prevede infatti che "lo Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio, tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico. Il ricorso all'indebitamento è consentito solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, al verificarsi di eventi eccezionali"³³³.

L'adozione del principio del pareggio di bilancio, quindi, non preclude in maniera assoluta il ricorso all'indebitamento ma prevede margini di flessibilità nel perseguimento dell'obiettivo di bilancio qualora si dovessero manifestare eventi eccezionali che non possono essere sostenuti con le ordinarie decisioni di bilancio e quindi richiedono risorse aggiuntive rispetto a quelle disponibili in bilancio.

Come si evince, non sono stati definiti a livello europeo i casi eccezionali in cui è possibile far ricorso all'indebitamento per finanziare il deficit, ma tale definizione è stata demandata invece al legislatore nazionale³³⁴.

In ogni caso appare chiaro che il fatto di non finanziare la spesa statale facendo ricorso al debito, se non in casi eccezionali, renda di difficile utilizzo le risorse di bilancio per la realizzazione di scopi di interesse nazionale.

³³¹ "Le discussioni svoltesi a più riprese nell'ambito dei Consigli europei hanno chiarito come i meccanismi di solidarietà tra i Paesi membri tipici degli Stati federali potranno trovare piena attuazione solo quando, attraverso il coordinamento delle politiche di bilancio, si eviterà che alcuni Stati debbano sostenere i costi di una gestione dissennata da parte di altri", così Cabras D., *Su alcuni rilievi critici al c.d. pareggio di bilancio*, in Rivista AIC n.2, 2012.

³³² "La scelta di fare riferimento al concetto di "equilibrio" nell'articolato della legge costituzionale appare dovuta proprio all'esigenza di assicurare alle politiche di bilancio un adeguato margine di flessibilità nel perseguimento dell'obiettivo del pareggio. Nelle fasi in cui il ciclo economico è negativo è opportuno infatti disporre di margini di indebitamento per evitare di essere costretti ad adottare politiche pro cicliche (ad esempio ridurre le spese per gli ammortizzatori sociali), mentre quando le condizioni economiche sono favorevoli è altrettanto opportuno non tradurre immediatamente in nuove spese ogni margine di miglioramento dei conti pubblici", così D. Cabras, *Su alcuni rilievi critici al c.d. pareggio di bilancio*, in Rivista AIC n.2, 2012.

³³³ Individuati dal legislatore come: "gravi recessioni economiche, crisi finanziarie e calamità naturali".

³³⁴ "Il pareggio di bilancio, pertanto, in coerenza con la legislazione europea, non preclude in maniera assoluta il ricorso all'indebitamento e prevede margini di flessibilità tutt'altro che irrilevanti", così D. Cabras, *Su alcuni rilievi critici al c.d. pareggio di bilancio*, in Rivista AIC n.2, 2012.

Importante, poi, la previsione dell'art.81 di poter ricorrere all'indebitamento al fine di tenere conto degli effetti del ciclo economico, ovvero di ricorrere all'indebitamento quando vi è una fase negativa del ciclo economico.

Essendovi una stretta correlazione tra bilancio ed economia reale³³⁵, si ritiene giusto legare l'equilibrio dei conti pubblici agli effetti del ciclo economico ma probabilmente provvedimenti mirati alla riduzione del rapporto debito/Pil sarebbero stati più apprezzati se guardiamo all'obiettivo ultimo della stabilità e della crescita³³⁶.

Da sottolineare come il testo della legge di revisione costituzionale italiana nell'indicare il divieto di ricorso all'indebitamento, salvo in casi eccezionali, si pone in linea disarmonica con quanto previsto nelle altre costituzioni europee in tema di pareggio di bilancio.

Anche il testo del nuovo art. 135 della Costituzione spagnola non si spinge a vietare acriticamente il ricorso all'indebitamento, né a fissare una soglia percentuale di deficit pubblico, indicare piuttosto l'obbligo di non "incurrir en un deficit estructural que supere los margenes establecidos, en su caso, por la Union Europea para sus Estados Miembros", rinviando quindi, per la determinazione in dettaglio dei limiti di deficit strutturale ammissibile, ad una successiva legge organica.

Questa formulazione consente un margine di manovra per le politiche espansionistiche nelle fasi in cui la stessa Unione europea dovesse consentirle ponendo contemporaneamente la Spagna in una posizione di pari dignità con gli altri Stati membri quanto alle determinazioni di politica economica, alla sorveglianza sul debito pubblico e all'elaborazione di scelte di politica economica che contemplan ipotesi di espansione del deficit a sostegno della crescita³³⁷ o a garanzia dei diritti fondamentali dei cittadini. Il disposto normativo del nuovo testo dell'art. 81 della Costituzione italiana, invece, pone un divieto di indebitamento che alla lettera non contempla analoghi margini di flessibilizzazione³³⁸.

Al contempo merita una riflessione la previsione dell'introduzione di regole sulla spesa introdotte dalla legge n. 1/2012,(art.5c.1), le quali consentono di salvaguardare gli equilibri di bilancio e la riduzione del rapporto tra debito pubblico e Pil nel lungo periodo in coerenza con gli obiettivi di finanza pubblica stabiliti in ambito UE.

³³⁵ Il mero obbligo di conseguire annualmente il pareggio di bilancio non consentirebbe di tenere conto degli eventuali effetti sull'economia reale del bilancio.

³³⁶ "Ricondotto il debito entro limiti accettabili, come dimostra l'esperienza di Paesi dove il pareggio di bilancio è da anni un vincolo rispettato delle politiche economiche (si veda l'esperienza di Svezia e Danimarca), è possibile evidentemente acquisire un maggiore spazio di manovra per quanto riguarda le politiche per la crescita", Così D. Cabras, *Su alcuni rilievi critici al c.d. pareggio di bilancio*, in Rivista AIC n.2, 2012.

³³⁷ "La riforma costituzionale spagnola è un esempio di recepimento flessibile del principio dell'equilibrio di bilancio", così F. Bilancia, *Note critiche sul c.d. pareggio di bilancio*, in Rivista AIC n.2, 2012.

³³⁸ Così F. Bilancia, [Op. Cit.] *Note critiche sul c.d. pareggio di bilancio*, in Rivista AIC n.2, 2012.

L'obiettivo del pareggio unito ad un obbligo sostanziale di contenimento della spesa delle pubbliche amministrazioni consente di impegnare i governi in modo serio e puntuale alla razionalizzazione dell'allocazione delle risorse pubbliche, anche se, allo stesso tempo l'introduzione di tale limite al totale della spesa potrebbe minare la capacità di contrastare una recessione attraverso interventi discrezionali.

Un limite alla spesa, infatti, in fasi espansive avrebbe effetti negativi sulla crescita in quanto investimenti ad alto rendimento dovrebbero essere controbilanciati da tagli per altre spese³³⁹.

Da sottolineare, infine, come la circostanza che la legge n.1/2012 non preveda meccanismi sanzionatori cui ricorrere in caso di adozione di una legge di bilancio che violi l'art.81 Cost., pone non poche perplessità sull'effettività della nuova disciplina³⁴⁰.

³³⁹ “In fasi di espansione economica la fissazione di un tetto obbligatorio alla spesa finirebbe per danneggiare la crescita economica, limitando tutti quegli investimenti in favore del benessere e dello sviluppo della società cui non corrisponda una riduzione della spesa di pari importo”, così A. Pirozzoli, *Il vincolo costituzionale del pareggio di bilancio*, in Rivista AIC n.4, 2011.

³⁴⁰ Cfr. M. Passalacqua, *Pareggio di bilancio contro intervento pubblico nel nuovo art. 81 della Costituzione*, www.amministrazioneincammino.it, 2012, p.14.

IL BILANCIO DELLO STATO E IL SISTEMA DI CONTABILITÀ PUBBLICA DI ALCUNI PAESI COMUNITARI: UN'ANALISI COMPARATIVA.

5.1 Premessa

Le dinamiche storico-politiche, la tradizione, l'ambiente economico e la cultura fanno sì che un paese sviluppi uno specifico sistema contabile, differente da quello presente in un'altra nazione. Se si vogliono conoscere le motivazioni alla base di certi comportamenti contabili è necessario perciò studiare il sistema contabile di uno specifico paese³⁴¹.

In molti paesi, in epoca a noi vicina, numerosi sono stati i tentativi di innovare i sistemi di contabilità pubblica. Tali tentativi, risultavano però in linea di principio indipendenti e scollegati tra loro, pur presentando aspetti comuni³⁴².

Col passare del tempo, le modificazioni del contesto ambientale e le accresciute possibilità di comunicazione hanno prodotto nei sistemi contabili innovazioni in buona misura convergenti.

L'impulso alla ricerca oggetto del presente studio ha avuto origine proprio dall'evoluzione in atto, partita nel 2011 con l'introduzione del semestre europeo, che mira all'armonizzazione ed al coordinamento delle politiche economiche e di bilancio dei paesi UE.

Tale lavoro ha ristretto il proprio campo di indagine allo studio delle esperienze di quattro paesi dell'Unione Europea: la Francia, la Spagna, la Germania ed il Regno Unito.

Tale scelta è stata effettuata in base sia alle caratteristiche delle regole contabili vigenti nei suddetti paesi, sia dall'attività di ricerca effettuata all'estero che ha permesso lo studio in materia contabile ed ha consentito la raccolta di ampie informazioni sia quantitative che qualitative riguardanti i sistemi ed i principi contabili adottati nei paesi in esame.

Prima di passare all'analisi dei bilanci dello Stato e dei sistemi contabili di Francia, Spagna, Germania e Regno Unito, si tiene a dare una precisazione riguardo il significato del termine "sistema contabile".

Secondo quanto codificato negli anni '20 da Fabio Besta, uno dei padri della ragioneria italiana, il termine "sistema contabile" assume il significato di "ordinato insieme di scritture riguardanti un oggetto complesso".

³⁴¹ Cfr. L. Semprini, *I sistemi ed i principi contabili in alcuni paesi dell'Europa unita: un'analisi comparativa*, in Rirea, 2013.

³⁴² Cfr. E. Caperchione, *Caratteri di uniformità nelle riforme dei sistemi di contabilità pubblica di alcuni Paesi europei ed extra-europei*, in Azienda Pubblica n.5, 1999.

Oggi tale concetto viene tradotto con il termine di “bookkeeping system” e con il termine di “accounting system”. Nel primo caso si fa riferimento nello specifico alla pura tecnica contabile di tenuta dei conti, nel secondo invece si include l’elaborazione e l’analisi dei dati derivanti dalle operazioni in accordo con quanto previsto dalla normativa riguardante la contabilità, la ripartizione degli utili, l’imposizione fiscale, la composizione del bilancio di esercizio e di quello consolidato e gli aspetti legati alla misurazione e alla disclosure.

Nel presente lavoro si è optato per l’utilizzo del termine in questa seconda più ampia accezione, per riferirci sia all’insieme ordinato di scritture riferite ad un oggetto, che alle pratiche contabili seguite da un paese nella compilazione dei report di bilancio.

Di seguito verranno analizzati i sistemi contabili dei quattro paesi oggetto di studio cercando di individuare a quale tipologia di sistema contabile possono essere ricondotti, illustrando altresì le origini storiche degli stessi.

Si illustrerà l’evoluzione dei diversi sistemi contabili³⁴³, le innovazioni poste in essere³⁴⁴, le logiche di fondo alla base delle diverse scelte effettuate dai paesi nonché il funzionamento dei conti che ne deriva.

Infine, verrà effettuata una comparazione tra i sistemi contabili ed i modelli di bilancio utilizzati nei paesi in esame al fine di esplicitarne elementi comuni e caratteri di diversità nonché verrà effettuata un’indagine sul grado di conformità degli standard contabili adottati avendo i principi IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) come punto di riferimento.

5.2 Il bilancio dello Stato in Francia

Lo studio del bilancio dello stato francese è partito dall’analisi della riforma del bilancio introdotta con la legge organica del 1° agosto 2001, la “*Loi organique relative aux lois de finances*” n.692, c.d. L.O.L.F. .

La *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.) ha apportato numerose modifiche allo struttura del bilancio dello Stato, precedentemente prevista dalla legge organica n.59 del 1959.

Di fondamentale importanza è stata l’introduzione della classificazione delle spese per missioni, programmi e azioni che andranno a costituire il perno del nuovo modo di formulare il bilancio.

³⁴³ Si precisa che le evoluzioni riscontrabili nei sistemi contabili dei vari Paesi hanno, in generale, l’obiettivo di riqualificare il sistema informativo-contabile.

³⁴⁴ Le motivazioni alla base delle riforme dei sistemi contabili poste in essere dagli Stati derivano da una raggiunta consapevolezza dei limiti dei sistemi contabili “tradizionali”. Ogni riforma fa riferimento ad una certa visione di fabbisogni informativi di ben determinate categorie di utilizzatori del bilancio. Cfr. E. Caperchione, *Caratteri di uniformità nelle riforme dei sistemi di contabilità pubblica di alcuni Paesi europei ed extra-europei*, in *Azienda Pubblica* n. 5, 1999.

Nel 2006 con il recepimento della *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.) è stato portato a termine un percorso di cambiamento, il quale ha visto una graduale attuazione della nuova disciplina.

L'applicazione della *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.) è il risultato di un lungo periodo di analisi, nato dall'evidente insoddisfazione nel grado di leggibilità delle operazioni finanziarie dello Stato.

Attraverso la *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.), si puntava a:

- una maggiore leggibilità (o trasparenza) dei documenti di bilancio;
- una maggiore chiarezza nell'impiego delle risorse in termini delle politiche pubbliche a cui sono finalizzate (missioni/programmi) e un collegamento più diretto tra risorse stanziare e raggiungimento di determinati risultati (indicatori di qualità dei servizi, di efficacia e di efficienza dell'azione amministrativa);
- un legame più stretto tra le risorse ed i soggetti responsabili dell'attuazione di politiche pubbliche.

Nello specifico, la *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.) nacque da una proposta di legge dell'Assemblea Nazionale depositata nel giugno del 2000, ad opera di Alain Lambert, Senatore e Presidente della Commissione delle Finanze del Senato, e Didier Migaud, deputato e Relatore generale della Commissione delle Finanze dell'Assemblea nazionale.

La *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.) fu discussa in Parlamento nel giugno 2001 e venne promulgata il 1° agosto dello stesso anno per poi entrare in vigore nel gennaio 2006.

Tabella 5.1 - Le principali tappe della riforma

Data	Evento
1° agosto 2001	Promulgazione della L.O.L.F.
17 giugno 2002	Creazione di un Ministero delegato al Bilancio e alla Riforma budgetaria
2002	Istituzione del Comité du secteur public (CSP) che è predisposto alla revisione e redazione definitiva dei nuovi standards proposti da Ministero delle Finanze
1° gennaio 2003	Prime applicazioni delle nuove regole di Bilancio nel settore "Spese del personale"
10 marzo 2003	Creazione della Direzione della Riforma budgetaria al Ministro incaricato del Bilancio

1° gennaio 2004	Estensione delle nuove regole al altre sezioni, fatta eccezione quelle attinenti ai trasferimenti agli Enti Locali
21 gennaio 2004	Presentazione in Parlamento, a titolo indicativo, del Progetto di bilancio 2005 secondo la L.O.L.F.
1° gennaio 2005	Al rendiconto budgetario di cassa si affianca il Bilancio a base economico-patrimoniale (Conto economico e Stato patrimoniale)
2 giugno 2005	Accorpamento del Ministro della Riforma dello Stato con quello del Bilancio
5 luglio 2005	Presentazione in Parlamento del Progetto elaborato per il Bilancio 2006
12 luglio 2005	Promulgazione di una legge organica che modifica alcune parti della L.O.L.F.
30 dicembre 2005	Soppressione della Direzione della Riforma budgetaria
1° gennaio 2006	Entrata in vigore del primo Bilancio votato secondo i principi della L.O.L.F.

Fonte: elaborazione propria.

Come si evince dalla tabella, la per quasi quarant'anni in Francia, *l'Ordonnance organique n.59/2 du 2 janvier 1959* per circa quarant'anni ha disciplinato il sistema contabile dello Stato.

Con *l'Ordonnance organique n.59/2* in Parlamento si votava solo per le innovazioni normative e i risultati delle votazioni interessavano in media il 5% del totale della spesa.

Tale impostazione parlamentare in materia fiscale iniziò presto a non essere più condivisa dal sistema politico, istituzionale e finanziario e con lo scenario politico europeo³⁴⁵.

Con l'approvazione della *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.) il sistema viene modificato con la predisposizione di un nuovo disegno di legge di bilancio che doveva essere discusso e approvato dal Parlamento, il quale aveva ora il potere di decidere sul 100% degli stanziamenti di spesa.

Al fine, poi, di intervenire sui fondi dei diversi programmi la *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.) dava maggiore risalto all'Assemblea Nazionale ed al Senato.

³⁴⁵ Cfr. De Simone E., *La riforma del bilancio dello Stato in Francia: quali regole, quale democrazia*, in *Queste istituzioni* n.152, 2009.

In base alla precedente legge organica *l'Ordonnance organique n.59/2*, le fasi che costituivano il processo di bilancio, dovevano ottenere l'approvazione parlamentare e i relativi documenti dovevano assumere il rango di legge dello Stato.

Nello specifico, tali documenti si suddividevano in:

- *Loi de finances de l'année*, la quale conteneva le determinazioni fondamentali circa le risorse e le spese dello Stato per l'anno successivo, ed aveva valore autorizzativo;
- *Loi de finances rectificative*, la quale permetteva durante l'esercizio finanziario la modifica delle previsioni di bilancio;
- *Loi de reglement*, la quale attestava e conteneva i risultati finanziari della gestione a consuntivo.

Per la realizzazione del bilancio dello Stato era poi necessario osservare i seguenti principi fondamentali:

- *annualità*, secondo il quale il Governo, nel periodo di riferimento, era autorizzato a spendere nei limiti di stanziamento previsti nella legge annuale di bilancio per far sì che le spese previste per l'anno di riferimento trovassero copertura con risorse rimosse nello stesso periodo;
- *unità*, il quale prevedeva come tutte le entrate e tutte le spese dello Stato dovessero essere riconducibili all'unico ed unitario bilancio di previsione. In realtà, la complessità della gestione dell'amministrazione statale ed il fatto che numerose attività siano delegate ad apposite istituzioni, rese necessaria un'articolazione più complessa del bilancio, costituito da una serie di "budgets annexes" (bilanci supplementari) e di "comptes spéciaux" (conti speciali);
- *specializzazione*, il quale prevedeva come tutti gli stanziamenti di bilancio dovessero essere specificati, per natura, per funzione e per destinazione, in modo da rendere il bilancio non generico e di favorire la sua chiarezza e la sua leggibilità;
- *globalizzazione*, il quale prevedeva come la specializzazione degli stanziamenti avvenisse sulla base della loro afferenza ad un obiettivo programmatico, al fine di ottenere aggregati contabili più significativi³⁴⁶;
- *fungibilità*, in base al quale il management dispone di ampia libertà nella gestione degli stanziamenti di un determinato programma;
- *veridicità (sincère)*, il quale prevedeva la rappresentazione veritiera delle entrate e delle spese dello Stato;

³⁴⁶ Sul punto si veda R. Mussari, *I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell'Europa comunitaria*, Giuffrè Editore, 2005.

- *pareggio di bilancio*, principio del quale abbiamo discusso specificatamente nel capitolo 4, paragrafo 4.3.

La *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.) opera, come detto in precedenza, una revisione che interessa sia la costituzione finanziaria che il quadro del bilancio statale.

La *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.) venne definita un “*nouveau contract social pour les finances publiques*” dal momento che non solo ridefiniva i rapporti fra Governo e Parlamento aumentando i poteri di iniziativa e di controllo a favore di quest’ultimo, ma ridefiniva anche la logica dei fondi ai ministeri sostituendola con una logica d’impresa volta ai risultati.

Gli strumenti innovativi introdotte dalla *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.), per ciascuna fase gestionale, possono essere così sintetizzati³⁴⁷:

- strumenti di programmazione: il budget assume una struttura basata su missioni (unità di voto) e programmi (unità elementari);
- strumenti di rendicontazione: al rendiconto su base finanziaria si affiancano i classici prospetti di sintesi su base economico-patrimoniale e reports di contabilità analitica sul raggiungimento degli obiettivi gestionali;
- strumenti di rilevazione concomitante: alle tradizionali rilevazioni su base finanziaria vengono ad affiancarsi rilevazioni economiche ed analitiche, nonché il monitoraggio degli obiettivi gestionali.

Con la riforma è stato necessario, inoltre, rivedere ed innovare anche il sistema di contabilità pubblica introducendo un sistema di contabilità generale da affiancare al sistema di contabilità finanziaria preesistente.

Il legislatore, infatti, pur riconoscendo la necessità di disporre di informazioni contabili proprie della contabilità generale (contabilità economico-patrimoniale) e della contabilità gestionale, ha ritenuto che il tradizionale impianto autorizzatorio del bilancio espresso in termini finanziari non dovesse essere abbandonato.

Sulla base di ciò, la *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.) all’art. 27 prevede la coesistenza di tre tipi di contabilità:

- *comptabilité budgétaire* (contabilità budgetaria), la quale registra le operazioni di entrata e di uscita dei flussi monetari e permette di verificare la conformità delle operazioni svolte rispetto alle autorizzazioni concesse dal Parlamento; Tale contabilità ha la finalità di autorizzare gli impegni di spesa e le uscite di cassa;

³⁴⁷ Cfr. R. Mussari, *I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell’Europa comunitaria*, Giuffrè Editore, 2005.

- *comptabilité générale* (contabilità generale o d'esercizio), la quale descrive l'insieme delle operazioni finanziarie dello Stato, in termini di impegni e di crediti. Tale contabilità ha l'obiettivo di misurare e valutare il patrimonio e il reddito di competenza. Le operazioni devono essere contabilizzate nell'esercizio al quale si riferiscono, per competenza ed in partita doppia, indipendentemente dalla loro data di pagamento o di incasso;
- *comptabilité d'analys du coût des actions* (contabilità d'analisi del costo delle azioni e dei programmi), destinata a trasmettere al Parlamento l'informazione circa i mezzi destinati alle differenti azioni dei programmi. Tale contabilità ha come finalità la misurazione dei costi ed è volta a completare l'informazione al Parlamento sulle risorse budgetarie che sono destinate a realizzare le azioni previste nei programmi;

Lo strumento fondamentale della programmazione economico-finanziaria dell'amministrazione statale francese è la c.d. "*Loi de finance de l'année*" (LFA).

La *Loi de finance de l'année* è un provvedimento legislativo, promosso dal Governo ed approvato dal Parlamento annualmente, con il quale si dispone e si autorizza il bilancio dello Stato e che determina la natura, il montate e l'attribuzione delle entrate e delle spese dello Stato. Il contenuto della *Loi de finance de l'année* è disciplinato dall'art. 34 della *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.), il quale prevede che la stessa racchiuda al suo interno due sezioni:

- la prima sezione si riferisce alle *conditions générales de l'équilibre financier* (condizioni generali di equilibrio finanziario). Questa parte riguarda dunque l'autorizzazione annuale alla riscossione delle imposte, al calcolo delle entrate, alla determinazione delle spese e alla fissazione dei dati generali dell'equilibrio di bilancio;
- la seconda sezione riguarda i *mezzi delle politiche pubbliche e le disposizioni speciali*. Essa stabilisce per ogni missione del bilancio dello Stato, l'ammontare degli stanziamenti finanziari e fissa il tetto massimo delle autorizzazioni di impiego delle risorse per ogni Ministero.

Accanto a tale documento è previsto, in base a quanto disposto dall'art. 50 della *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.), che debba essere presentato il "*Rapporto sulla situazione e le prospettive economiche, sociali e finanziarie della Nazione*".

Il *Rapporto sulla situazione e le prospettive economiche, sociali e finanziarie della Nazione* rappresenta un documento attraverso il quale si riportano le scelte allocative del Governo e le ipotesi, i metodi e i risultati delle proiezioni in base alle quali sono state stabilite le determinazioni contenute nella *Loi de finance*.

In base, invece, a quanto previsto dall'art. 52 della *Loi organique relative aux lois de finances* insieme al *Rapporto sulla situazione e le prospettive economiche, sociali e finanziarie della Nazione* è necessario presentare anche il “*Rapporto sulla evoluzione dei prelievi obbligatori nel corso dell'anno e nei due anni successivi*”.

In base, poi, all'art. 51 la *Loi de finance* deve essere accompagnata dai seguenti documenti³⁴⁸:

- un allegato contenente l'elenco e la valutazione delle imposte destinate ad enti distinti dallo Stato;
- un'analisi delle previsioni budgetarie che mostri il loro impatto sulle entrate, le spese e i saldi di bilancio;
- una presentazione delle entrate e delle spese riclassificate in una sezione corrente e in una sezione di investimento;
- un allegato esplicitante l'analisi delle previsioni di ogni entrata e delle spese fiscali;
- allegati che riportano, per l'anno in corso e per quello di riferimento, a livello di specifico programma o dotazione, l'ammontare degli stanziamenti per titolo;
- allegati riguardanti, per ogni budget annesso e per ogni conto speciale, lo scoperto, le entrate e gli stanziamenti per programma o dotazione;
- altri allegati generali previsti dalle leggi o dai regolamenti destinati all'informazione e al controllo del Parlamento.

Il progetto di legge di bilancio viene predisposto su iniziativa del Governo e viene in seguito presentato al Parlamento per l'approvazione.

Riguardo alle fasi della decisione di bilancio³⁴⁹ la prima tappa del processo di formazione di quest'ultimo è caratterizzata dalla c.d. *lettre de cadagre*³⁵⁰, ossia un documento revisionale inviato nel mese di febbraio dal Primo Ministro ad ogni Ministero contenente i valori di spesa pubblica revisionali per l'anno incipiente e redatta sulla base dei calcoli effettuati dal ministro delle finanze al fine di determinare le linee orientative del bilancio.

Una serie di incontri tecnici tra la Direzione Bilancio, i direttori degli affari finanziari dei vari ministeri, i responsabili dei programmi e controllori di bilancio e la contabilità del Dipartimento (CBCM) costituiscono, quindi, l'inizio del processo di bilancio.

³⁴⁸ Cfr. R. Mussari, *I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell'Europa comunitaria*, Giuffrè Editore, 2005.

³⁴⁹ Cfr. Camera dei deputati, XV legislatura, servizio di studi, documentazione e ricerche, *La riforma del bilancio in Francia*, n. 77, 2007 e Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Regole fiscali sulla spesa: suggerimenti dall'esperienza internazionale e prime riflessioni sul caso italiano*, 2012.

³⁵⁰ In realtà prima della lettera, l'amministrazione responsabile per il bilancio (la Direction du Budget) determina i parametri tecnici di riferimento per l'evoluzione automatica della spesa e delle entrate, come il tasso di inflazione, il valore dei beni patrimoniali che saranno venduti, gli effetti della contrattazione sul pubblico impiego, che forniranno le linee guida per la programmazione finanziaria. In merito si veda, *Francia: il sistema di bilancio. Visita di studio presso il Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique*, Ministero dell'Economia e delle finanze, 2011.

In tali incontri, vengono analizzati i risultati di bilancio dell'esercizio precedente, le previsioni per l'anno corrente e vengono avviati i lavori per preparare il disegno di legge finanziaria da presentare al Parlamento in autunno³⁵¹.

Nei mesi di febbraio e di marzo, prende avvio la seconda fase della progettazione di bilancio fase di contrattazione in cui la Direzione del bilancio (c.d. *Direction du Budget*) esamina le singole richieste di stanziamento dei Dicasteri e redige una prima bozza di progetto complessivo di bilancio.

Tale fase è stata anticipata rispetto al passato in quanto precedentemente veniva svolta tra il mese di aprile ed il mese di giugno.

Nello stesso periodo vengono, poi, svolti specifici lavori di valutazione delle performance, nell'ambito delle missioni, al fine di predisporre i singoli progetti annuali e di inviare al Parlamento l'elenco degli obiettivi e degli indicatori di performance.

Nel caso in cui non sia possibile raggiungere un accordo tra la Direzione del bilancio e ciascun Ministero sull'impostazione del bilancio o sulle richieste di risorse e personale, dovranno essere individuati i punti di convergenza e i punti di differenza da trasmettere all'Ufficio del ministro del bilancio per il successivo arbitrato.

Gli arbitrati svolti presso il Ministro del bilancio nel mese di giugno hanno lo scopo di ricomporre i punti di disaccordo tra il management della Direzione del bilancio e i dipartimenti del Bilancio e quindi di definire i livelli di occupazione formale e gli stanziamenti per ogni dipartimento per i successivi 3 anni.

Al termine di questa fase preparatoria, nel mese di giugno, a conclusione degli arbitrati svoltisi, il Presidente del Consiglio dei ministri invia a ciascun Ministro la c.d. "*lettre plafond*" con cui è fissato il tetto massimo per ciascuna missione per i tre anni successivi³⁵².

Nello stesso periodo si svolge in Parlamento un primo dibattito chiamato *Débat d'orientation budgétaire - DOB* in occasione del quale, ai sensi dell'art. 48 della *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.), il Governo presenta un *Rapporto relativo all'evoluzione dell'economia nazionale e della finanza pubblica*, preliminare all'esame del progetto di bilancio.

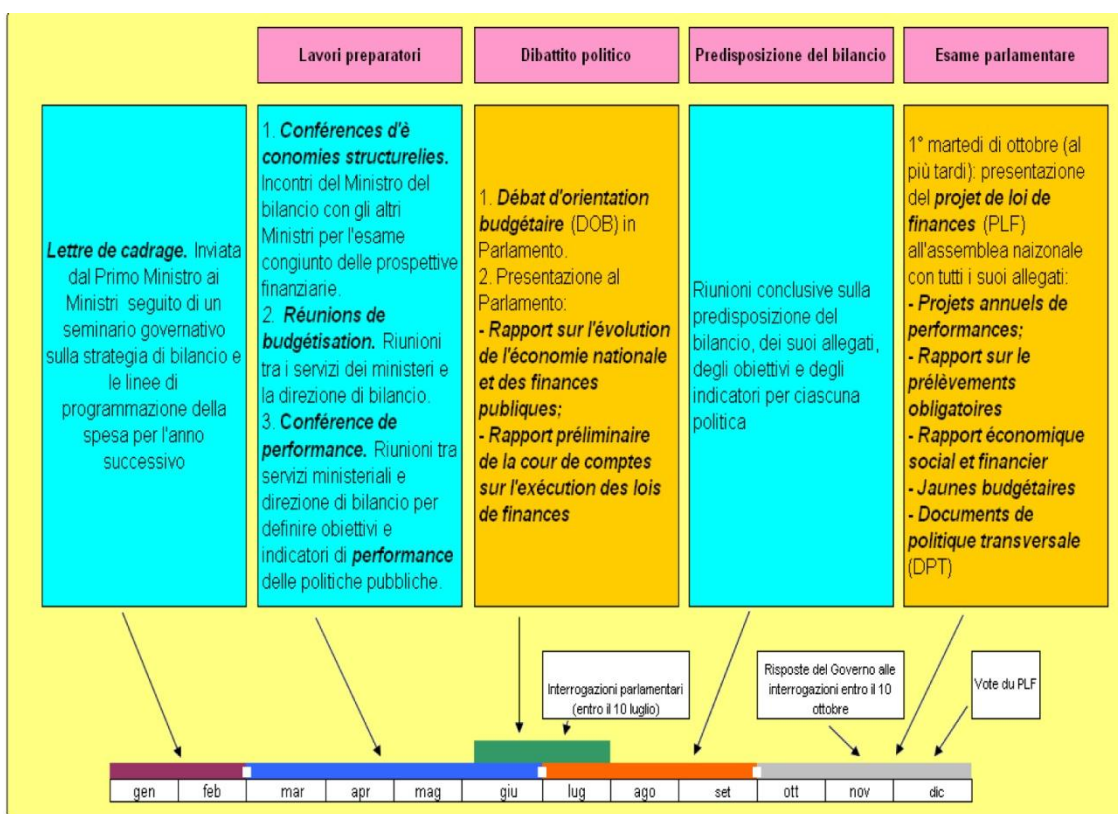
Questo rapporto espone nello specifico la situazione e le prospettive dell'economia francese e presenta la strategia di bilancio del Governo insieme agli strumenti da adottare al fine del conseguimento dell'equilibrio dei conti pubblici.

³⁵¹ Si veda sul punto, *Regole fiscali sulla spesa: suggerimenti dall'esperienza internazionale e prime riflessioni sul caso italiano*, Ministero dell'Economia e delle finanze, 2012.

³⁵² L'invio di tali lettere è stato anticipato rispetto al passato dalla L.O.L.F. .

Il *Dèbat d'orientation budgétaire* - DOB include, poi, un secondo volume il quale presenta l'elenco delle missioni e dei programmi del bilancio dello Stato della prossima legge di bilancio nonché gli obiettivi e gli indicatori di performance per ciascun programma.

Figura 5.1 - Fasi della decisione di bilancio



Fonte: Raimondi C., *La programmazione della spesa e la valutazione delle politiche pubbliche nell'ordinamento francese: alcune riflessioni alla luce delle più recenti riforme*, in *Amministrazione in cammino*, 2009.

L'esame del progetto di bilancio ha inizio entro il primo martedì del mese di ottobre così come previsto dall'art. 41 della *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.), con la preliminare istruttoria della Commissione finanze dell'Assemblea Nazionale³⁵³ e la sua approvazione deve avvenire non più tardi del 20 dicembre.

Con l'approvazione della c.d. *Loi de règlement* si conclude il ciclo di bilancio.

³⁵³ Per le varie fasi del processo di bilancio in Francia si veda Dossier Camera dei Deputati – Osservatorio sulla legislazione, *Le procedure di bilancio nei principali paesi della UE*.

Da sottolineare come il processo appena descritto risulti maggiormente semplificato negli anni dispari in cui non si procede a ridefinire la programmazione triennale di bilancio.

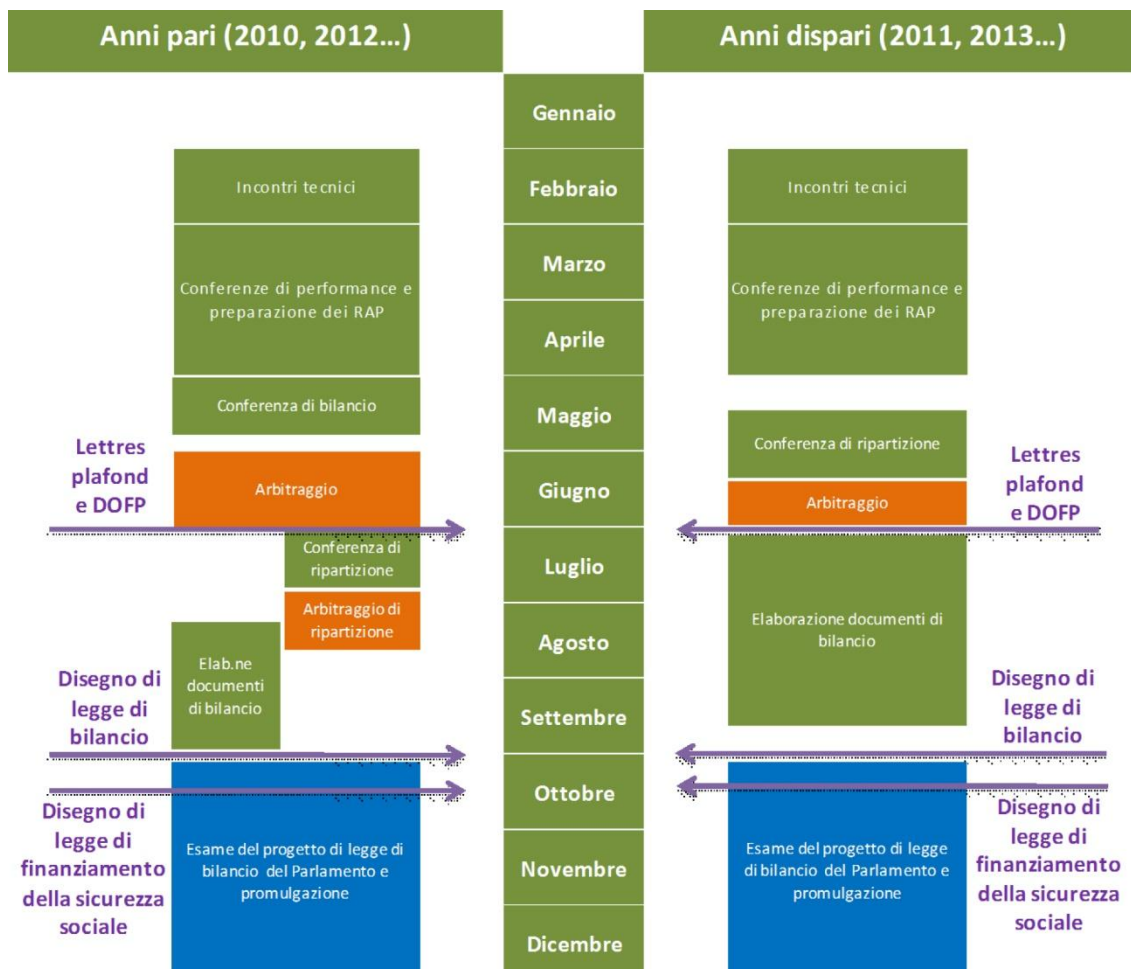
Inoltre, va evidenziato come le modifiche apportate dalla *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.) non incidano solo sul calendario ma fanno evolvere la natura stessa dell'esercizio dell'inquadramento e dell'elaborazione del bilancio.

Nello specifico esse:

- anticipano di circa due mesi le differenti fasi di costruzione del bilancio consentendo al Parlamento di incidere maggiormente sulle scelte prima dell'adozione del disegno di bilancio nel Consiglio dei Ministri;
- promuovono il dialogo e la collaborazione tra i Ministeri e il Governo consentendo una maggiore responsabilizzazione di tutti i ministri e scongiurando comportamenti di “*passager clandestin*” legati all'assenza di condivisione delle informazioni sui vincoli di bilancio³⁵⁴.

³⁵⁴ Cfr. E. De Simone, *La riforma del bilancio in Francia: quali regole, quale democrazia*, in *Queste Istituzioni* n.152, 2009.

Figura 5.2 - Il processo di bilancio in Francia



Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Regole fiscali sulla spesa: suggerimenti dall'esperienza internazionale e prime riflessioni sul caso italiano*, 2012.

Per quanto attiene alla struttura del bilancio di previsione, la *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.) non ha modificato quella precedentemente utilizzata ma si è limitata alla rivisitazione della composizione dei singoli documenti.

Nello specifico in base all'art. 34 della *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.), la *Loi de finances* è composta da due parti:

- una attinente alle condizioni generali dell'equilibrio finanziario e relativa alle entrate;
- una riguardante i mezzi delle politiche pubbliche e le disposizioni speciali e relativa alle spese.

Di conseguenza, il bilancio di previsione risulta composto da:

- *Budget général*, che contiene gli stanziamenti di entrata e di spesa previsti per l'anno successivo. Il criterio utilizzato per la sua redazione è quello della cassa;
- *Budgets annexes*, che contengono i bilanci annessi di enti pubblici con autonomia organizzativa e finanziaria;
- *Comptes spéciaux du Trésor*, che contengono i conti speciali per la copertura di impieghi predeterminati.

Per quanto riguarda la *classificazione delle spese del bilancio dello Stato* è l'art. 7 della *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.) a disciplinarla prevedendo una struttura costituita da Missioni, Programmi e Azioni.

Negli articoli 5 e 7 della *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.), troviamo invece le disposizioni secondo le quali il bilancio deve essere presentato suddividendo le voci che lo compongono per destinazione di spesa (missioni, programmi e azioni) e per natura delle spese (7 titoli e 18 categorie).

Le Missioni, di competenza esclusiva del Governo, corrispondono alle grandi politiche dello Stato e rappresentano l'unità di voto parlamentare del bilancio.

Le stesse possono essere interministeriali e comprendono i programmi i quali concorrono alla realizzazione di una data politica pubblica.

Le Missioni comprendono poi anche due fondi di riserva, da ripartire, se necessario, sui programmi. Nello specifico esiste un fondo per le spese impreviste e per le calamità e un fondo per le misure con effetti sulla retribuzione del personale.

Per ciascuna unità di voto il Parlamento approva due stanziamenti e, quindi, per ogni programma approva sia gli stanziamenti delle *Autorisations d'engagement*, che i *crédits de paiement*, i quali si configurano rispettivamente come un limite massimo per gli impegni e per le spese.³⁵⁵

Nel Programma, il quale rappresenta l'unità di autorizzazione parlamentare della spesa, vengono, invece, raggruppati gli stanziamenti per mettere in atto un'azione o un insieme di azioni dipendenti da uno stesso Ministero.

Vengono, poi, associati al Programma obiettivi precisi, definiti in funzione di finalità di interesse generale, e risultati attesi.

Tali risultati verranno valutati attraverso indicatori di performance al fine di identificare un responsabile unico della gestione degli stanziamenti, il quale deve rendere conto del loro utilizzo.

³⁵⁵ Sul tema si veda, *Francia: il sistema di bilancio. Visita di studio presso il Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique*, Ministero dell'Economia e delle finanze, 2011.

Lo stanziamento di spesa per ogni programma viene classificato in sette titoli ed in molteplici categorie.

Nello specifico abbiamo i seguenti sette titoli di spesa:

- TITOLO I: dotazioni dei poteri pubblici;
- TITOLO II: spese del personale;
- TITOLO III: spese di funzionamento;
- TITOLO IV: oneri del debito pubblico;
- TITOLO V: spese d'investimento;
- TITOLO VI: spese d'intervento;
- TITOLO VII: spese di operazioni finanziarie.

Da sottolineare come i programmi non siano raccordati alle categorie della COFOG³⁵⁶ e le presentazioni per titoli della natura economica della spesa non siano ricollegate alla classificazione SEC95³⁵⁷.

Al fine di raccordare gli elementi del Piano dei conti francese, le classificazioni economiche del bilancio e le classificazioni SEC95 vengono perciò predisposte tabelle da utilizzare nella fase di trasformazione dei dati da contabili a statistici³⁵⁸.

Infine, ogni programma viene suddiviso in una serie di "Azioni", le quali individuano la finalità e la destinazione degli stanziamenti.

Tramite le azioni la spesa viene raggruppata in base ai beneficiari, al servizio o all'intervento specifico che viene finanziato.

In alcuni casi, le azioni possono essere molto ampie per cui risulta necessario suddividerle in "sotto-azioni" le quali specificano l'ente o il soggetto destinatario della politica individuata nell'azione.

Per quanto riguarda il bilancio pluriennale³⁵⁹, si evidenzia come questo fu istituito attraverso la riforma costituzionale del 2008, la quale riconobbe per la prima volta la nozione di legge di programmazione finanziaria pubblica attraverso la quale si determinano gli obiettivi dell'azione dello Stato.

³⁵⁶ La Cofog - Classification on Functions of Government, è una classificazione delle funzioni di governo, articolata su tre livelli gerarchici (rispettivamente denominati Divisioni, Gruppi e Classi), per consentire una valutazione omogenea delle attività delle Pubbliche Amministrazioni svolte dai diversi Paesi europei.

³⁵⁷ Il Sistema europeo dei conti nazionali e regionali (Sec) è lo schema di riferimento per la misurazione dell'attività economica e finanziaria di un sistema economico, delle sue componenti e delle relazioni che fra di esse si instaurano in un determinato periodo di tempo. Oggetto della misura sono le transazioni poste in essere dagli agenti economici (definiti unità istituzionali) nei rapporti con le altre unità residenti sul territorio economico o con quelle non residenti. Il Sec rappresenta la base metodologica sulla quale vengono costruiti i conti nazionali.

³⁵⁸ Si veda al riguardo *Francia: il sistema di bilancio. Visita di studio presso il Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique*, Ministero dell'Economia e delle finanze, 2011.

³⁵⁹ L'argomento è stato sviluppato dall'analisi del testo Ministère de l'économie et des finances, *Guide pratique de la LOLF, Comprendre le budget de l'État*, Édition juin 2012.

Nello specifico, tali leggi vengono disciplinate dall'art. 34 della Costituzione il quale afferma come gli orientamenti pluriennali della finanza pubblica debbano essere definiti da leggi di programmazione.

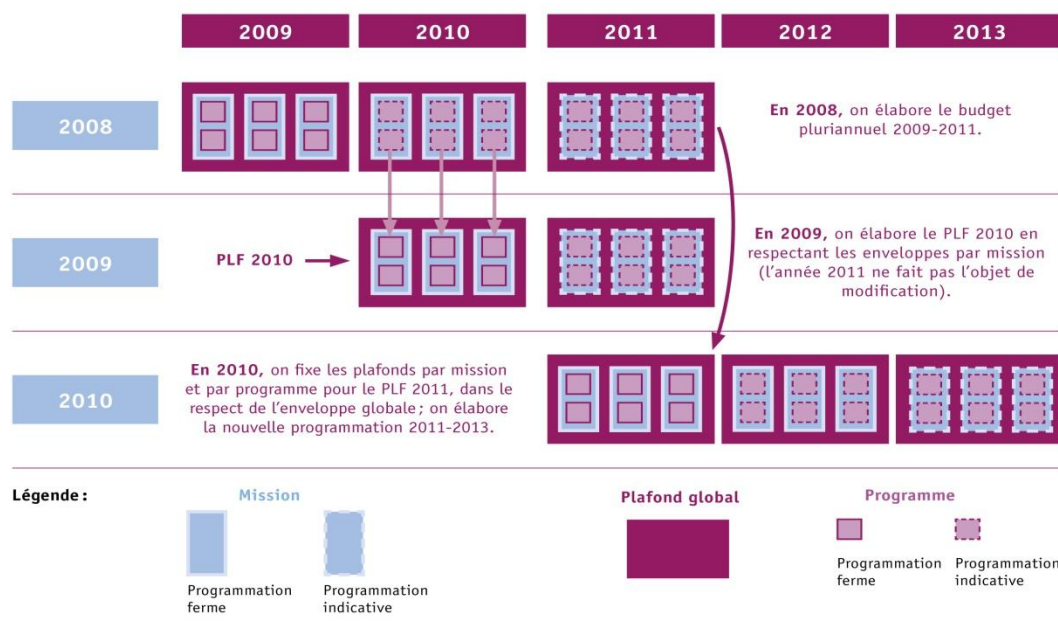
La prima legge di programmazione finanziaria pubblica in Francia è stata istituita per il periodo 2009-2011.

Essa contiene disposizioni specifiche che sono necessarie per garantire gli obiettivi generali della finanza pubblica e fissa per i primi tre anni della programmazione il tetto massimo degli stanziamenti per le missioni del bilancio generale.

Il bilancio pluriennale fissa per ogni anno un tetto massimo globale di spesa e un tetto massimo di spesa per le politiche pubbliche e fa da riferimento per la preparazione del progetto di legge finanziaria, votata annualmente dal Parlamento.

Lo stesso, quindi, è necessario ai fini dell'attuazione delle riforme strutturali attuate per finanziare le azioni dello Stato e consente agli amministratori di avere maggiore controllo sull'evoluzione della spesa.

Figura 5.3 - La procedura pluriennale: l'esempio del bilancio triennale 2009-2011



Fonte: Ministère de l'économie et des finances, *Guide pratique de la LOLF, Comprendre le budget de l'État*, Édition juin 2012.

Per quanto attiene alla fase della rendicontazione, secondo quanto previsto dall'art. 54 della *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.), alla *Loi de règlement - LR* (il rendiconto) deve essere allegata la seguente documentazione³⁶⁰:

- un prospetto nel quale sono riportate le voci di entrata previste nel bilancio preventivo e realizzate nell'esercizio finanziario;
- le note esplicative delle voci di entrata e di spesa;
- i rapporti annuali di performance (c.d. RAP);
- le relazioni esplicative del risultato della contabilità economico-patrimoniale;
- il *compte général de l'Etat* (il conto generale dello Stato), che comprende il Conto Economico, lo Stato Patrimoniale, il saldo generale dei conti e la valutazione degli impegni fuori bilancio dello Stato.

La *Loi de règlement - LR* è una legge a carattere finanziario avente funzione informativa per il Parlamento ed attraverso la quale si chiude formalmente il processo di bilancio e si ottengono i mezzi per un utile controllo e valutazione delle politiche pubbliche dello Stato.

La *Loi de règlement* garantisce, inoltre, la veridicità dei contenuti della *Loi de finances* iniziale e consente la valutazione della qualità delle politiche di finanza pubblica prefissate attraverso la verifica dei risultati e la rilevazione di eventuali scostamenti tra risultati e previsioni³⁶¹.

Alla *Loi de règlement* deve essere allegato il *Rapport annuel de performance - RAP* (rapporto annuale di performance) il quale presenta i risultati di amministrazione rispetto agli impegni presi nei *Projet annuel de performance - PAP* (progetti annuali di performance).

Così come previsto dall'art.57 della *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.), il *Rapport annuel de performance - RAP* riporta per ogni programma l'esecuzione degli impegni presi nei *Projet annuel de performance - PAP* e consente la conoscenza degli obiettivi prefissati, degli indicatori utilizzati, dei costi e dei risultati previsti e ottenuti.

Per facilitare il confronto e consentire la verifica per tutte le voci delle divergenze fra le previsioni e i risultati ottenuti, il *Rapport annuel de performance* e i *Projet annuel de performance* devono presentare struttura identica.

Il *Rapport annuel de performance* è costituito nello specifico da³⁶²:

- un bilancio strategico firmato dal responsabile del programma;
- un richiamo alla presentazione del programma;
- i risultati attesi e ottenuti in base agli indicatori per ogni obiettivo;

³⁶⁰ Cfr. R. Mussari, *I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell'Europa comunitaria*, Giuffrè Editore, 2005.

³⁶¹ Cfr. E. De Simone, *La riforma del bilancio dello Stato in Francia: quali regole, quale democrazia*, in *Queste istituzioni* n. 152, 2009.

³⁶² Archibugi F., *La performance dell'azione pubblica in Francia: stato di avanzamento e stato dell'arte*, in www.rivisteweb.it, 2012.

- la *justification des dépenses au premier euro*, per ogni titolo, dei movimenti dei crediti e delle spese constatate;
- una presentazione delle realizzazioni effettive dei principali operatori dello Stato e degli impieghi effettivamente remunerati;
- la presentazione dei costi completi del programma e delle sue azioni in toto o in parte.

5.3 Il bilancio dello Stato in Spagna

Nel ultimi decenni numerose riforme hanno interessato il sistema di governo della contabilità e della finanza pubblica spagnola data la crescente attenzione riguardo la programmazione finanziaria e la misurazione dei risultati.

Punto di partenza per l'analisi dell'evoluzione del sistema contabile e di bilancio spagnolo è costituito dalla *Ley General Presupuestaria - LGP* del 1977.

Attraverso la *Ley General Presupuestaria* si prese in considerazione per la prima volta nella penisola iberica il potenziale informativo del sistema contabile centrale, comprendendo la sua utilità anche e soprattutto come strumento per l'assunzione delle decisioni e per il controllo della gestione.

Nel corso del tempo si arrivò, inoltre, sempre più alla consapevolezza della necessità di sviluppare standard contabili per il settore pubblico.

Tale compito fu affidato alla *Intervención General de la Administración del Estado – IGAE*, organismo dipendente dal Governo e dal Consiglio dei Ministri e organicamente inserito nel Ministero dell'Economia.

Per quanto riguarda l'armonizzazione contabile in Spagna, nel 1981 si ebbe il primo *Plan General de Contabilidad Pública - PGCP*.

Tale piano, definitivamente approvato nel 1983³⁶³, concerneva la sola amministrazione statale e prevedeva un c.d. "Piano dei conti", ovvero un elenco di conti che dovevano essere utilizzati insieme ai documenti contabili da redigere, e che introduceva per la prima volta il metodo della partita doppia per la registrazione delle operazioni di gestione³⁶⁴.

In seguito all'emanazione del piano, durante gli anni '90, e data la cresciuta attenzione verso la performance delle amministrazioni pubbliche, fu messa in atto una riorganizzazione dei bilanci in termini di programmazione la quale prevedeva una serie di obiettivi ed indicatori.

³⁶³ Il Piano dei conti è stato successivamente aggiornato nel 1986.

³⁶⁴ Cfr. Montesinos V., Vela J. M., "Spain", in Luder K., Jones R., (a cura di) *Reforming Governmental accounting and budgeting in Europe*, Frankfurt am Main, Fachverlag Moderne Wirtschaft, 2003.

La forte influenza esercitata dall'adesione della Spagna all'Unione europea nel 1986, spinse poi nel 1995 all'elaborazione di una nuova versione del *Plan General de Contabilidad Pública - PGCP* la quale portò ad un miglioramento dei sistemi contabili ed informativi della pubblica amministrazione.

Dal 2000 in poi, diverse furono le leggi emanate in tema di programmazione e performance delle amministrazioni pubbliche spagnole.

Nello specifico, nel 2001, con la *Ley n.18/2001 General de Estabilidad Presupuestaria - LGEP*, successivamente riformata dalla *Ley n. 15/2006*, vennero introdotti elementi di flessibilità nel perseguimento degli obiettivi mentre nel 2003 a seguito dell'adozione della *Ley n.47/2003 General Presupuestaria - LGP* si introdusse per la prima volta in Spagna il tema della valutazione della performance e si diede maggiore risalto alla programmazione per obiettivi ed alla misurazione dei risultati.

I principi da rispettare riguardo la programmazione e l'esecuzione del bilancio di previsione introdotti dalla *Ley General de Estabilidad Presupuestaria – LGEP* si sostanziano nei seguenti:

- il principio della *pluriennalità*: secondo tale principio ed in base all'art. 4 della *Ley General de Estabilidad Presupuestaria n. 18/2001* il bilancio annuale deve essere inserito in uno scenario pluriennale compatibile con il principio di annualità mediante il quale viene gestita l'approvazione e l'esecuzione del bilancio di previsione;
- il principio della *trasparenza*;
- il principio della *efficienza nell'assegnazione e nell'uso delle risorse pubbliche*;
- il principio della *stabilità di bilancio*, che implica il mantenimento di una situazione di equilibrio per quanto attiene al bilancio delle amministrazioni pubbliche. Per la trattazione di quest'ultimo si rimanda al capitolo 4 paragrafo 4.2.

La contabilità del settore pubblico statale spagnolo presenta il fine ultimo di esporre in un unico documento, i *Presupuestos General del Estado*, la situazione del patrimonio, la situazione finanziaria e il risultato dell'esecuzione del bilancio di previsione di ciascun soggetto che compone il settore pubblico statale³⁶⁵.

In particolare, all'art. 120 della *Ley General Presupuestaria – LGP* troviamo specificate le finalità della contabilità:

- mostrare l'esecuzione del bilancio preventivo, fornendo i risultati di gestione e le informazioni sul raggiungimento degli obiettivi previsti nei *Presupuestos General del Estado*;

³⁶⁵ Cfr. R. Mussari R., *I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell'Europa comunitaria*, Giuffrè Editore, 2005.

- esplicitare la composizione e la situazione del patrimonio e determinare il risultato dal punto di vista economico-patrimoniale;
- fornire informazioni per la determinazione dei costi dei servizi pubblici;
- fornire informazioni per l'esercizio del controllo di legalità, finanziario, di economicità, di efficienza ed efficacia;
- fornire informazioni per la fase decisionale.

Secondo l'art. 134 della Costituzione, i *Presupuestos General del Estado* contengono tutte le entrate e le spese del c.d. *sector publico estatal* (settore pubblico statale).

I *Presupuestos General del Estado* rappresentano, quindi, in termini numerici, l'espressione dei diritti e degli obblighi da liquidare durante l'esercizio per ciascuno degli organi e delle entità che fanno parte del settore pubblico statale, come stabilito dall'art. 32 della *Ley General Presupuestaria n. 47/2003*.

Per quanto attiene al sistema di contabilità di Stato spagnolo vediamo come da un lato si mantiene una contabilità di cassa modificata per la esecuzione del bilancio di previsione annuale che comporta l'obbligo in fase di rendicontazione di fornire informazioni concernenti l'esecuzione e la liquidazione del bilancio di previsione e sul grado di realizzazione degli obiettivi; dall'altro lato, esiste anche una contabilità di tipo "accrual modificata" (contabilità per competenza) che utilizza il metodo di registrazione in partita doppia e che consente la redazione di documenti di sintesi contenenti informazioni di tipo economico-patrimoniale.

Costi e ricavi sono registrati secondo il criterio della competenza economica, con l'eccezione dei contributi in conto capitale, che vengono registrati come ricavi quando le somme sono riscosse o sono in procinto di esserlo³⁶⁶.

Il processo di formazione del bilancio dello Stato prende avvio, entro il primo semestre dell'anno, con la fissazione da parte del Governo, su proposta del Ministero dell'economia, dell'"obiettivo di stabilità" per il triennio successivo per il complesso del settore pubblico e per ciascuno dei soggetti che lo compongono.

Nello specifico, l'art. 8 della *Ley General de Estabilidad Presupuestaria- LGEP* precisa che nel primo quadrimestre di ogni anno il Governo debba fissare l'obiettivo di stabilità a preventivo per i tre anni successivi. Tale obiettivo è, poi, soggetto all'approvazione del Parlamento e costituisce l'importo massimo di spesa non finanziaria del *Presupuesto del Estado*.

³⁶⁶ Si veda R. Mussari, *I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell'Europa comunitaria*, Giuffrè Editore, 2005; *Spagna: il sistema di bilancio, Visita di studio presso il Ministerio de Economía y Hacienda*, Ministero dell'Economia e delle finanze, 2010.

Figura 5.4 - Il ciclo di bilancio

Gen t-1	Aggiornamento del Programma di Stabilità, obiettivi pluriennali per tutte le amministrazioni pubbliche
inizio Apr t-1	Diffusione del rapporto con l'andamento e le previsioni del quadro macro-economico ("Informe economico y financiero")
Apr-Giu t-1	In base ad apposita circolare del Mef, le amministrazioni dello Stato predispongono e inviano al Mef i programmi pluriennali di spesa per il triennio successivo, specificando obiettivi, risorse, attività e indicatori per la misurazione del raggiungimento degli obiettivi Mef predispone i prospetti di previsione pluriennali ("Escenarios presupuestarios pluriennales"), contenenti previsioni su entrate e spese e una ipotesi di ripartizione delle risorse tra le amministrazioni centrali per il triennio successivo. I prospetti vengono inviati al Consiglio dei Ministri prima dell'approvazione della legge di bilancio dell'anno t
Giu t-1	Il Parlamento approva l'obiettivo di stabilità annuale per l'anno t, sulla base del quale è stabilito il tetto di spesa per le amministrazioni centrali per lo stesso anno t
entro 1° Ott t-1	Predisposizione e invio al Parlamento del disegno di legge di bilancio anno t (top-down)
Ott-Dic t-1	Discussione del disegno di legge di bilancio anno t
entro Dic t-1	Approvazione legge di bilancio anno t
Gen t	Inizio esecuzione del bilancio t (rapporti mensili al Parlamento e in G.U. predisposti dal Dipartimento generale per il controllo dei conti delle amministrazioni statali (IGAE))
Dic t	Termine esecuzione bilancio anno t
entro Mar t+1	Amministrazioni predispongono il proprio rendiconto e lo rendono disponibile per gli "auditors" del Dipartimento generale per il controllo dei conti delle amministrazioni statali (IGAE)
entro Lug t+1	I rendiconti approvati, accompagnati da relativi rapporti di auditing, vengono trasmessi al Dipartimento generale per il controllo dei conti delle amministrazioni statali (IGAE)
entro Ago t+1	Dipartimento generale per il controllo dei conti delle amministrazioni statali (IGAE) trasmette i rendiconti a Corte dei conti

Fonte: Ministero dell'economia e delle finanze, *Sistema di governance, bilancio di cassa e sistema dei controlli. Alcune esperienze europee a confronto*, Roma, 23 novembre 2010.

Successivamente, il Ministro dell'Economia predispone dei prospetti di previsione pluriennali chiamati *Escenarios Presupuestarios Plurianuales*, che vengono inviati al Governo prima dell'approvazione della legge di bilancio di ciascun anno, aggiornati rispetto all'anno precedente.

Gli *Escenarios Presupuestarios Plurianuales* si sviluppano in "programmi pluriennali" che si riferiscono ai tre anni successivi, che vengono redatti da ogni ministero e che contengono i programmi di ogni centro gestore della spesa in cui è suddiviso il ministero.

Ciascun programma pluriennale contiene a norma dell'art. 29.6 della *Ley General Presupuestaria – LGP*:

- gli obiettivi pluriennali espressi in forma chiara, oggettiva e misurabile;
- le attività da realizzare per il conseguimento degli obiettivi;
- i mezzi economici, materiali e personali necessari;
- gli investimenti in beni e gli investimenti finanziari da realizzare.

Il bilancio di previsione dovrà adeguarsi agli *Escenarios Presupuestarios Plurianuales* per quanto riguarda il perseguimento degli obiettivi inseriti in quest'ultimi, tenendo conto degli obiettivi di politica economica stabiliti dal Governo³⁶⁷.

Dopo la predisposizione degli *Escenarios Presupuestarios Plurianuales* si avvia il processo di formazione del bilancio di previsione annuale, il quale viene predisposto secondo precise modalità contenute, nello specifico, nell'art. 36 della *Ley General Presupuestaria* il quale disciplina proprio il procedimento di predisposizione del bilancio di previsione dello Stato.

Il Ministero dell'Economia detta i criteri per la distribuzione della spesa e per l'elaborazione delle proposte di preventivo ed in un secondo momento la *Comision de Politicas de Gasto* elabora le politiche di spesa rispettando i criteri ed i limiti disposti.

A seguito della fissazione dei criteri per la distribuzione della spesa e per l'elaborazione delle proposte di preventivo, i singoli Ministri inviano al Ministero dell'economia le relative proposte di preventivo.

Tali proposte devono accompagnate per ciascun programma:

- dall'indicazione degli obiettivi annuali connessi al programma pluriennale;
- delle attività da svolgere;
- delle risorse da impiegare;
- degli investimenti da effettuare;
- degli indicatori volti alla misurazione della realizzazione degli obiettivi.

Le stesse, poi, integrate dallo stato di previsione delle entrate, devono essere rimesse dallo stesso ministro all'approvazione del Governo e costituiscono il progetto di legge di bilancio di previsione annuale.

Il Ministro deve, quindi, ottenere l'approvazione del Governo sul progetto di bilancio di previsione annuale, il quale assieme ai suoi allegati, deve essere inviato al Parlamento entro il 1° ottobre dell'anno precedente a quello cui si riferisce.

Una volta redatto il progetto di bilancio di previsione annuale, in base all'art. 37.2 della *Ley General Presupuestaria*, è previsto come quest'ultimo riporti una serie di documenti integrativi ad esso allegati, quali:

- la descrizione dei programmi di spesa con gli obiettivi annuali;
- la spiegazione del contenuto di ciascun stato di previsione, con l'esplicitazione delle principali modifiche rispetto alle previsioni in corso;
- un allegato con lo sviluppo economico dei debiti per ogni centro di gestione di spesa;
- un allegato di carattere pluriennale dei progetti di investimento pubblico che ne include la classificazione territoriale;

³⁶⁷ Sul punto art. 31 *Ley General Presupuestaria* n. 47/2003.

- la liquidazione del preventivo dell'anno precedente e un'anteprima della liquidazione dell'esercizio corrente;
- i conti ed il bilancio della sicurezza sociale dell'anno precedente;
- il preventivo consolidato;
- un'informativa economico-finanziaria;
- informazioni sui benefici fiscali.

Per quanto riguarda la struttura del bilancio di previsione³⁶⁸ vediamo come questo sia suddiviso in due parti, una per le entrate ed una per le spese.

Lo stesso prevede, inoltre, al suo interno una sezione dedicata all'analisi delle grandezze macroeconomiche, denominata *Informe economico y financiero* e basata sulle previsioni effettuate dalla Banca centrale di Spagna e dalle principali organizzazioni internazionali la quale illustra la situazione economica e riporta i principali risultati della gestione previsionale.

Per quanto attiene agli stati di previsione delle spese, sono previsti tre tipi di classificazione:

- *classificazione organica*, per centri responsabili della spesa, raggruppati in tre grandi categorie:
 - diciassette ministeri di spesa;
 - altri ministeri, governi regionali e locali, fondi per spese impreviste, fondi Unione Europea, fondi di compensazione interterritoriali;
 - altri organi (Casa del Re, Parlamento, Corte costituzionale, debito pubblico, Consiglio di Stato, pensioni pubbliche, Consiglio generale di giustizia, Corte dei conti);
- *classificazione per programmi*, nella quale i centri gestori della spesa raggruppano le spese per *Programa presupuestarios*, indicando gli obiettivi da raggiungere come risultato della gestione. Questa tipo di classificazione è stata introdotta nel 2005, rappresenta le politiche di spesa e si suddivide in cinque aree di spesa ripartite in ventisei politiche di spesa, a loro volta articolate in raggruppamenti di programmi. L'unità elementare è costituita dal *programa di spesa*. Riguardo le cinque aree di spesa abbiamo:
 - servizi collettivi (difesa, ordine pubblico, giustizia, affari esteri);
 - protezione sociale (servizi sociali, pensioni, sussidi di malattia e invalidità);
 - servizi individuali (sanità, istruzione, cultura);
 - affari economici (agricoltura, trasporti, comunicazioni, ricerca e sviluppo, ecc.);

³⁶⁸ A tal proposito si fa riferimento ai dati contenuti in R. Mussari, *I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell'Europa comunitaria*, Giuffrè Editore, 2005 e a quelli aggiornati in *Spagna: il sistema di bilancio, Visita di studio presso il Ministerio de Economía y Hacienda*, Ministero dell'Economia e delle Finanze, 2010.

- servizi pubblici generali (organi legislativi, affari finanziari e fiscali, debito pubblico ecc.).

Tale classificazione viene rivista ogni anno dal Ministero dell'economia a seconda delle priorità politiche del momento. Le ventisei politiche, invece, trovano immediata corrispondenza nell'organizzazione dei ministeri. I programmi sono di norma attribuiti univocamente a un singolo ministero e vengono suddivisi in due classi, una riguardante i programmi non direttamente misurabili, per i quali non sono individuati indicatori di risultato, l'altra riguardante i programmi la cui realizzazione è misurabile per mezzo di indicatori di risultato. Il Parlamento esprime il suo voto a livello di programma e in fase di gestione del bilancio è possibile una rimodulazione delle risorse con modalità previste dalla legge di bilancio.

➤ *classificazione economica*, secondo la natura economica della spesa. Nell'ambito di tale classificazione le spese vengono raggruppate nei seguenti capitoli:

- spese per il personale;
- consumi intermedi;
- pagamento di interessi;
- trasferimenti correnti;
- fondo per spese;
- impreviste non discrezionali;
- investimenti reali;
- trasferimenti di capitale spese per attività finanziarie;
- spese per passività finanziarie.

I capitoli, a loro volta, si dividono in articoli e quest'ultimi in *Conceptos* e *Subconceptos*.

Per quanto riguarda lo stato di previsione delle *entrate* vengono utilizzate, invece, due tipi di classificazioni:

- *classificazione organica*, la quale distingue le entrate dell'Amministrazione dello Stato da quelle degli organismi autonomi, della Sicurezza Sociale e degli altri Enti;
- *classificazione economica*, nella quale le entrate sono classificate nei seguenti capitoli:
 - imposte dirette e contributi sociali;
 - imposte indirette;
 - tasse, tariffe ed altre entrate;
 - trasferimenti correnti;
 - entrate di tipo patrimoniale;

- entrate da alienazione di investimenti reali;
- trasferimenti in conto capitale;
- entrate da attività finanziarie che riguardano prevalentemente la vendita di titoli del debito pubblico e la restituzione di prestiti dello Stato ad altri soggetti interni ed esterni al settore pubblico.

Insieme al bilancio di previsione, come ricordato in precedenza, è prevista anche la c.d. *Informe economico y financiero* la quale è composta a sua volta da tre sezioni:

- una prima sezione, nella quale viene analizzato il contesto internazionale e le tendenze dell'economia nazionale;
- una seconda sezione, nella quale vengono analizzati i settori pubblici dei Paesi aderenti all'Unione europea;
- una terza sezione nella quale viene analizzato nel dettaglio il bilancio di previsione dell'amministrazione centrale nonché quello degli altri soggetti che fanno parte del settore pubblico statale.

Passando al tema della rendicontazione, secondo quanto previsto dall'art. 127 della *Ley General Presupuestaria* tutti i soggetti appartenenti al settore pubblico statale hanno l'obbligo di redigere entro tre mesi dalla fine dell'esercizio la c.d. *Cuenta Generales del Estado*, la quale fornisce informazioni riguardo:

- la situazione economica, finanziaria e patrimoniale del settore pubblico statale;
- il risultato patrimoniale d'esercizio;
- l'esecuzione e la liquidazione del bilancio di previsione;
- il grado di raggiungimento degli obiettivi³⁶⁹.

Una volta redatta dall'Ispettorato Generale per gli Affari Economici (IGAE) la *Cuenta Generales del Estado* viene inviata al Governo il quale ha l'obbligo di presentarla entro il 31 ottobre dell'anno successivo a quello cui si riferisce al *Tribunal de Cuentas* il quale a sua volta procede all'analisi della stessa ed alla sua approvazione.

Una volta approvato il documento definitivo da parte del *Tribunal de Cuentas* questo viene inviato sia al Governo che al Parlamento i quali procedono ad approvarne il contenuto.

Numerosi sono i documenti che compongono la *Cuenta Generales del Estado*, ovvero:

- la *Cuenta General del sector publico administrativo*;
- la *Cuenta General del sector publico empresarial*;
- la *Cuenta General del sector publico fundacional*;
- la *Memoria*.

³⁶⁹ Sul punto si veda R. Mussari, *I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell'Europa comunitaria*, Giuffrè Editore, 2005.

Infine, molteplici sono anche i documenti che compongono il rendiconto generale dello Stato dato l'utilizzo in Spagna di due differenti tipi di contabilità: una contabilità basata sulla cassa modificata per la esecuzione del bilancio di previsione annuale e una contabilità di tipo “*accrual modificata*” (contabilità per competenza) la quale utilizza il metodo di registrazione in partita doppia consentendo la redazione di documenti di sintesi contenenti informazioni di tipo economico-patrimoniale.

Nello specifico, detti documenti si sostanziano nei seguenti:

- *el Balance*, ossia il Conto del Patrimonio il quale contiene tutte le attività e le passività del soggetto pubblico con indicazione del netto patrimoniale;
- *la Cuenta del resultado economico-patrimonial*, ossia il Conto economico il quale indica i costi, le perdite, i ricavi ed i proventi di competenza dell'esercizio e, per differenza, il risultato positivo o negativo della gestione;
- *el Estado de liquidacion del Presupuesto*, ossia lo Stato di liquidazione del bilancio di previsione il quale mostra, in modo separato, lo stato di liquidazione delle previsioni di entrata, lo stato di liquidazione delle previsioni di spesa, i risultati contabili di previsione nonché lo stato delle operazioni commerciali;
- *el Estado de cambios en el patrimonio neto*, documento che quale riporta le variazioni subite dal patrimonio netto;
- *el Estado de flujos de efectivo*, documento che riporta lo Stato del flusso di cassa;
- la *Memoria*, ossia una Nota integrativa la quale completa e commenta le informazioni contenute in tutti gli altri documenti che compongono il rendiconto generale.

5.4 Il bilancio dello Stato in Germania

Il quadro di riferimento normativo che disciplina l'attuale sistema di bilancio tedesco, sia per la Federazione che per i Lander, risale al 1969 e si fonda sulla *Grundgesetz* (la Costituzione), sulla “*Law on Budget Principles*”, sul “*Federal Budget Code*” e sull’*Annual Budget Statute*”.

L'obiettivo della riforma del 1969 era quello di individuare le conseguenze macroeconomiche delle decisioni prese in sede di programmazione e di semplificare le norme che regolavano la contabilità.

Prima di tale riforma, la normativa di riferimento in materia era costituita dalla “*Legge di programmazione del Reich*” del 1922, incentrata sul conseguimento degli obiettivi nonché sulle necessità fiscali dello Stato.

Nel corso degli anni, altre riforme sono intervenute nella disciplina della materia contabile tedesca anche se la riforma principale rimane, ancora, quella delineata nel 1969.

Tra queste possiamo annoverare:

- la riforma della modernizzazione dei sistemi di auditing del 1985;
- la riforma riguardo la definizione della spesa per investimenti del 1990;
- la riforma sui principi di bilancio e sulla programmazione del 1997.

Quest'ultima riforma, la più importante tra quelle sopracitate e frutto di un "progetto pilota" intrapreso dal "*Comitato per la legge e la struttura del bilancio*" ha avuto l'obiettivo di valutare il grado di flessibilità degli strumenti di programmazione e di migliorare i livelli di efficienza ed efficacia ricorrendo ad una maggiore flessibilità del bilancio.

I risultati ottenuti dal progetto, inoltre, furono utilizzati per riformare la legge sui principi del bilancio.

Nel 2006 è stato avviato, invece, un ulteriore processo di riforma della contabilità pubblica tedesca il quale mira ad un maggior orientamento alla performance, all'introduzione della contabilità dei costi nonché all'implementazione di un sistema informativo integrato per la rilevazione dei fatti gestionali.

Riguardo ai principi cui si deve far riferimento per la redazione dello bilancio dello Stato, si precisa come alcuni di questi siano espressamente previsti dalla Costituzione mentre altri sono stati introdotti con legge ordinaria³⁷⁰.

Nello specifico tali principi si sostanziano nei seguenti:

- *annualità*: secondo tale principio il bilancio deve essere redatto per ogni esercizio finanziario, ed esso coincide con l'anno solare. In base al paragrafo 9 della *HGrG*³⁷¹ nonché in base all'art. 110.2 della Costituzione, il bilancio può riferirsi anche a due esercizi finanziari, indicando però le previsioni per ciascun esercizio;
- *unità e completezza*: in base a questo principio tutte le entrate e le spese devono essere indicate in bilancio, come previsto dall'art. 110.1 della Costituzione e dal paragrafo 8 della *HGrG*;
- *previsionalità*: secondo tale principio il bilancio deve essere approvato prima che inizi l'esercizio finanziario, così come previsto dall'art. 110 della Costituzione;
- *efficienza ed economicità*: in base a tale principio si deve garantire la massimizzazione dell'efficienza e la minimizzazione della spesa per l'acquisizione di servizi da terzi;
- *attendibilità e trasparenza*: secondo tale principio le previsioni di entrata e di spesa devono essere realistiche e devono poter garantire la futura gestione del bilancio. Le poste iscritte nel bilancio devono essere poi facilmente comprensibili;

³⁷⁰ Cfr. Wiesner H., *Das Staatliche Haushalts, Kassen und Rechnungswesen*, 6. Aufl., Heidelberg, 2000.

³⁷¹ HGrG - Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder, (Legge sui principi di bilancio statale e federale).

- *universalità*: secondo tale principio tutte le entrate e le spese devono essere iscritte in bilancio senza compensazioni di partite;
- *specificazione*: in base a tale principio e così come stabilito dal Paragrafo 27 della *HGrG*, le entrate vengono classificate in base all'origine, mentre le spese in relazione alla loro destinazione;
- *pubblicità*: secondo tale principio il bilancio deve essere reso pubblico;
- *divieto di destinazione delle entrate*: in base a tale principio e in relazione a quanto previsto sia dall'art. 110 della Costituzione che dal paragrafo 8 della *HGrG* tutte le entrate finanziano le spese complessivamente, anche se sono previste eccezioni per le entrate dotate di una specifica destinazione;
- *principio di cassa*: in base a tale principio e così come previsto dal paragrafo 8 della *HGrG*, nel bilancio di previsione devono essere iscritte le entrate che si prevede di accertare e le spese che si prevede di impegnare nel corso dell'esercizio finanziario, interpretando il periodo di competenza con la scadenza di pagamento (principio di cassa modificato);
- *principio del pareggio*: per la trattazione di questo principio si rimanda al capitolo 4 paragrafo 4.3.

Il bilancio di previsione del Governo Federale rappresenta lo strumento necessario ai fini della gestione delle risorse finanziarie ed del conseguimento di obiettivi e risultati pubblici³⁷².

Il paragrafo 2 della Legge sui principi di bilancio statale e federale indica le principali funzioni assegnate al bilancio e stabilisce come il bilancio sia la base per finanziare attività pubbliche di cui il Governo federale ha bisogno per adempiere ai suoi doveri nonché uno strumento di controllo grazie alla sua funzione autorizzatoria per quanto riguarda l'assunzione degli impegni e l'esecuzione dei pagamenti.

Il bilancio, una volta approvato, diventa vincolante sia per il Governo che per tutti gli enti pubblici.

Il processo di approvazione della legge di bilancio³⁷³ tedesca, ha inizio con la Circolare del Ministero delle Finanze che richiama i vari Ministeri e le Agenzie che da esso dipendono, a formulare e presentare le previsioni provvisorie per il piano finanziario quinquennale che verranno successivamente inoltrate al Ministero delle Finanze.

³⁷² Cfr. K. Luder, *Budget Estimating and Financial Planning*, in König K., Siedentopf H., *Public Administration in Germany*, Baden-Baden, 2001.

³⁷³ Per una puntuale definizione del processo di predisposizione del bilancio si rimanda a Mussari R., *I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell'Europa comunitaria*, Giuffrè Editore, 2005.

Successivamente, il Ministero delle Finanze verificherà le previsioni, attuerà se necessario tagli e verificherà la sussistenza del pareggio di bilancio, attraverso una fase di negoziazione con i diversi Ministeri.

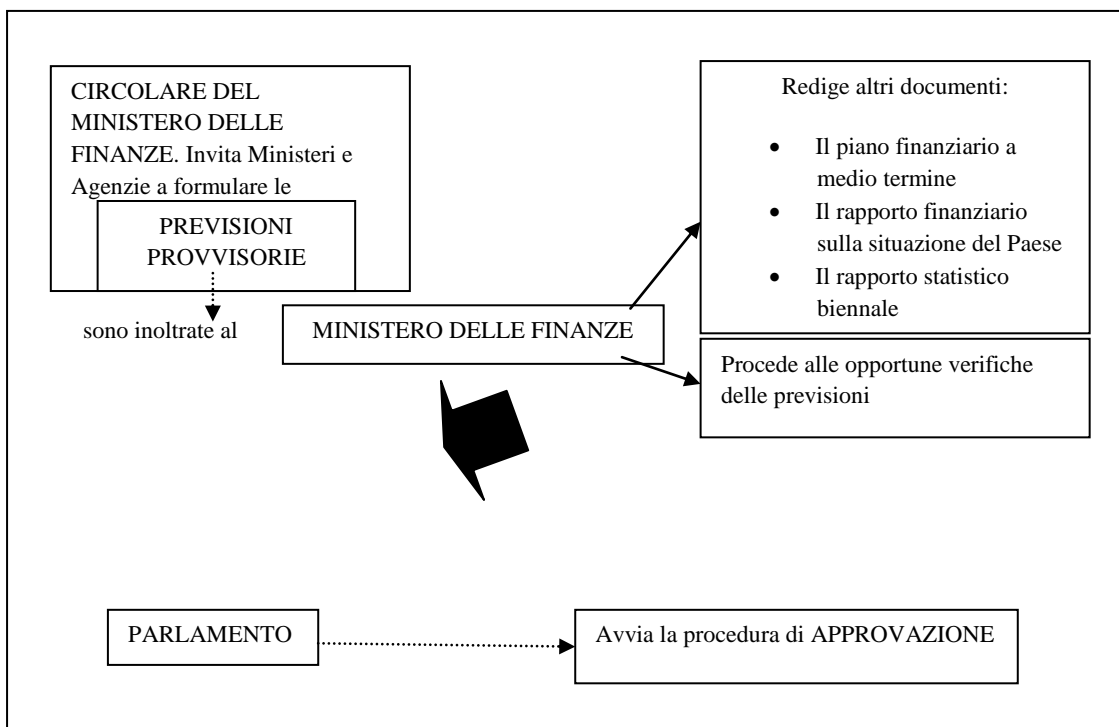
Allo stesso tempo il Ministero delle Finanze si occupa della predisposizione di altri documenti, quali:

- il piano finanziario di medio termine;
- il rapporto finanziario sull'attuale situazione finanziaria del Paese e la futura evoluzione con riferimento alla situazione economica generale;
- il rapporto statistico biennale dei sussidi ed aiuti erogati alle esigenze esterne all'amministrazione federale.

Una volta redatta, la bozza di bilancio viene inviata al Gabinetto e da questo al Parlamento il quale avvia la procedura di approvazione, basata su una serie di consultazioni e letture del bilancio.

Il bilancio, una volta approvato definitivamente entro la fine dell'anno da parte di entrambi i rami del Parlamento, viene ad essere promulgato.

Figura 5.5 - Procedimento di approvazione della legge di bilancio



Fonte: elaborazione propria.

Nel caso in cui, il bilancio non venga approvato prima dell'inizio dell'esercizio finanziario, l'art. 111 della Costituzione prevede la possibilità di ricorrere alla c.d. "gestione provvisoria". Tale articolo prevede, infatti, che nel momento in cui alla fine di un anno finanziario il bilancio preventivo per l'anno successivo non sia stato determinato dalla legge, il Governo Federale potrà procedere, fino all'entrata in vigore della suddetta legge, a pagare tutte le spese necessarie al fine di:

- mantenere enti istituiti per legge e per eseguire provvedimenti deliberati con legge;
- adempiere agli obblighi della Federazione giuridicamente fondati;
- proseguire costruzioni, rifornimenti e altri lavori, ovvero erogare ulteriori sussidi per tali scopi, in quanto siano già stati autorizzati corrispondenti contributi nel bilancio preventivo di un anno precedente.

Se tali spese non dovessero essere coperte dalla totalità delle entrate derivanti da imposte e tasse nonché dalle riserve di capitali, il Governo Federale può ricorrere al credito, al fine di ottenere i fondi necessari alla gestione finanziaria nel limite di un quarto dell'ammontare complessivo del precedente bilancio preventivo.

Tabella 5.2 - Ciclo del bilancio, esempio per l'anno 2007

CICLO DEL BILANCIO Esempio del bilancio 2007	
2005	
Dicembre	Circolare del Ministero delle Finanze ai Ministeri per preparare il Bilancio 2007 e del piano finanziario 2006-2010.
2006	
Marzo	Le stime vengono inviate al Ministero delle Finanze
Aprile	Negoziazione tra il Ministero delle Finanze ed i vari Ministeri
Maggio	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Previsione a medio termine degli sviluppi economici e piano finanziario a medio termine ➤ Riunione del Consiglio di pianificazione finanziaria

Giugno	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Negoziazione del bilancio a livello ministeriale ➤ Decisione del Gabinetto sul progetto di bilancio e sul piano finanziario
Agosto	Invio del progetto di bilancio al BT e BR per la consultazione e per la nota di bilancio
Settembre	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Prima lettura in BT ➤ Prima lettura in BR ➤ Hanno inizio i lavori con la Commissione di bilancio del BT
Ottobre	Discussione in seno alla Commissione di bilancio
Novembre	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Previsione a breve termine dello sviluppo economico e consulenza finale del Comitato del bilancio BT ➤ Riunione del Consiglio di pianificazione finanziaria ➤ Seconda e terza lettura in BT
Dicembre	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Seconda consulenza in BR ➤ Circolare del Ministro delle Finanze ai Ministeri per la gestione finanziaria 2007

Fonte: Bundesministerium der Finanzen, *Das system der öffentlichen*, 2008.

Per quanto attiene al ciclo della programmazione del bilancio tedesco questo può essere suddiviso nelle seguenti quattro fasi³⁷⁴:

- redazione del bilancio;
- gestione del bilancio;
- rendicontazione;
- revisione e controllo.

Il sistema di bilancio in uso in Germania, si basa sul principio della cassa ed utilizza una classificazione standardizzata, sia a livello federale che a livello di Lander³⁷⁵.

³⁷⁴ Bundesministerium der Finanzen, *Haushaltswesen des Bundes und Rechenschaftspflicht in der Bundesrepublik Deutschland*, Berlin 2003.

³⁷⁵ La Repubblica federale di Germania è costituita da un Governo federale e da sedici Lander dotati di un ampio grado di autonomia.

Questo facilita il coordinamento della politica finanziaria perseguita dalle diverse entità che compongono lo Stato federale e aiuta a determinare gli obiettivi dello Stato nel suo complesso e la comparabilità e il consolidamento dei diversi programmi finanziari.

Riguardo la struttura del bilancio dello Stato tedesco si precisa come per questa non sia prevista una classificazione per programmi bensì una classificazione per *Capitoli* e *Titoli*.

I Titoli rappresentano l'unità elementare del bilancio e l'unità di voto parlamentare e sono classificati in relazione alla *funzione* e all'*oggetto*³⁷⁶.

Per quanto riguarda la classificazione delle entrate e delle spese in base alle funzioni questa prevede, invece, una suddivisione in *categorie*.

Le entrate, classificate per oggetto, vengono accertate in base all'origine economica mentre le spese in base allo scopo.

I Titoli, raggruppati in *Intestazioni* in base allo scopo comune, fanno riferimento all'oggetto della spesa e indicano l'autorizzazione alla spesa per l'anno di previsione in termini di cassa e l'autorizzazione all'impegno per gli esercizi successivi.

Ciascun Titolo riporta, poi, una "*Budget Note*" la quale definisce i limiti alla flessibilità concessa in relazione a ciascun Titolo nell'ambito dello stesso capitolo ed una "*Explanatory Note*", la quale illustra la composizione della spesa associata al Titolo³⁷⁷.

Per quanto attiene alla formulazione del bilancio, il paragrafo 13 della *Bundshaushaltsordnung – BHO* (la legge tedesca di bilancio) prevede la formulazione di previsioni generali e previsioni separate le quali si riferiscono alla struttura organizzativa del Governo centrale prevedendo una divisione delle gestioni in capitoli.

Nello specifico, per ogni Ministero si prevedono i seguenti capitoli:

- *Capitolo 1*, riferito al Ministro e che riporta le entrate e le spese dello stesso;
- *Capitolo 2*, individua le autorizzazioni generali;
- *Capitolo 3* e quelli successivi riportano le entrate e le uscite per importanti aree di intervento, nonché per le istituzioni che fanno capo al Ministero.

Al bilancio dello Stato tedesco è previsto poi dal Paragrafo 14 della *Bundshaushaltsordnung – BHO*, che vengano allegati i seguenti documenti:

- un prospetto di classificazione delle entrate e delle spese in base all'oggetto e alle funzioni;
- l'analisi incrociata delle entrate e dei pagamenti, ovvero una classificazione di entrate e pagamenti in base all'oggetto e alla funzione;

³⁷⁶ Wiesner H., *Das Staatliche Haushalts, Kassen und Rechnungswesen*, 6. Aufl., Heidelberg, 2000.

³⁷⁷ Ministero dell'economia e delle finanze, *Germania: il sistema di bilancio*, visita di studio presso il Ministero delle Finanze, 2010.

- la sintesi delle partite di giro di bilancio;
- la pianta organica che evidenzia il numero complessivo degli impegni pubblici, suddivisi per profili professionali.

Il bilancio annuale deve essere incluso nel “*Financial planning*” di medio lungo periodo, documento predisposto dal Governo e riferito al successivo quinquennio avente le seguenti diverse finalità³⁷⁸:

- rendere coerenti i fabbisogni delineati in bilancio e i fini di natura economica;
- assicurare una politica finanziaria coerente;
- contrastare eventuali periodi di recessione attraverso investimenti pubblici.

Il *Financial planning* riassume, in sintesi, le entrate e le spese dei prossimi cinque anni, prevedendo lo stesso sistema utilizzato per il bilancio ovvero attuando una classificazione per fini e funzioni³⁷⁹.

Tale documento non costituisce parte integrante del bilancio e non rappresenta un vincolo per il Governo in quanto rappresenta solo un impegno di tipo politico.

Al *Financial planning* deve essere allegato il “*Programma pluriennale degli investimenti*” documento finalizzato alla descrizione degli investimenti in corso, di quelli nuovi e dei corrispettivi stanziamenti.

L’art. 114 della Costituzione stabilisce, infine, che il Ministero delle Finanze debba presentare un rendiconto della gestione dell’anno finanziario concluso sia alla Camera Alta che alla Camera Bassa avente funzione di controllo nonché di verifica della regolarità della gestione del bilancio.

Il rendiconto, però, si precisa come non tenga conto di ogni valutazione riguardo l’efficacia, l’efficienza e il grado di conseguimento degli obiettivi³⁸⁰.

A tale documento spetta, infatti, il compito di illustrare la totalità delle entrate e delle spese pagate, il rispetto delle previsioni del bilancio e gli effetti patrimoniali delle operazioni di gestione³⁸¹; lo stesso si compone dei seguenti documenti:

- il Conto del bilancio, che confronta le entrate e le spese previste per un determinato esercizio finanziario, con le entrate e le spese effettive³⁸²;

³⁷⁸ Cfr. R. Mussari, *I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell’Europa comunitaria*, Giuffrè Editore, 2005.

³⁷⁹ Cfr. K. Luder, *Budget Estimating and Financial Planning*, in König K., Siedentopf H., *Public Administration in Germany*, Baden-Baden, 2001.

³⁸⁰ Cfr. R. Mussari R., *I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell’Europa comunitaria*, Giuffrè Editore, 2005.

³⁸¹ A tal proposito si rimanda a Mulhaupt L., *Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland*, Baden-Baden, 1987.

³⁸² Bundesministerium der Finanzen, *Haushaltsrechnung und Vermögensrechnung des Bundes für das Haushaltsjahr 2002 (Jahresrechnung 2002)*, 2003.

- il prospetto riassuntivo della situazione di cassa che viene redatto secondo le disposizioni del Paragrafo 82 della *Bundeshaushaltsordnung - BHO*;
- il prospetto riassuntivo dei risultati di bilancio, predisposto secondo le direttive indicate nel Paragrafo 83 della *Bundeshaushaltsordnung - BHO*;
- il prospetto delle attività e passività.

Le informazioni fornite dal rendiconto interessano i movimenti finanziari di cassa verificatisi nel corso dell'esercizio ed il saldo di cassa finale.

In sintesi, la funzione del rendiconto si sostanzia nella verifica delle modalità con cui il bilancio è stato gestito in relazione alle somme previste ed approvate dal Parlamento³⁸³.

Passando ora, all'analisi del processo di riforma della finanza e della contabilità pubblica tedesca avviato nel 2006, bisogna, anzitutto, ricordare le principali cause che hanno condotto alla necessità di approntare tale riforma.

Tra queste troviamo:

- la scarsa trasparenza del bilancio;
- l'elevata numerosità dei Titoli;
- l'assenza di elementi che consentissero la valutazione dei risultati;
- l'incompletezza delle informazioni relative ai conti del patrimonio, le cui risultanze contabili erano considerate incomplete e scarsamente attendibili;
- l'inefficienza del processo di formazione del bilancio;
- necessità di ridefinire le regole fiscali.

Tale riforma ha avuto inizio con la fondazione del gruppo di lavoro MHR (modernizzazione del bilancio e dei sistemi contabili) il quale, dopo aver realizzato un documento di analisi comparata sui sistemi di bilancio e di contabilità nei principali paesi occidentali, elaborò una bozza di riforma organica che trovò riscontro positivo all'interno del Parlamento tedesco³⁸⁴.

Nel 2009, con l'aiuto di un team di consulenti, si ebbe la realizzazione di un modello la cui implementazione era prevista solo dopo un periodo di sperimentazione di tre anni presso tre Ministeri quali il Ministero degli affari interni, il Ministero dei trasporti e il Ministero della difesa.

Tale sperimentazione ha avuto inizio nel 2011 e solo due anni dopo, nel 2013, il Parlamento si è espresso in merito alla sua effettiva attuazione.

Presumibilmente, tale riforma dovrebbe trovare effettiva attuazione a partire dal 2018 e dovrebbe essere incentrata su:

³⁸³ Cfr. R. Mussari, *I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell'Europa comunitaria*, Giuffrè Editore, 2005.

³⁸⁴ Il Parlamento tedesco giudicò il progetto coerente, fattibile ed esaustivo nonché in linea con l'imposizione di fondo del sistema contabile e di bilancio in Germania.

- l'introduzione di una nuova struttura di bilancio basata sui *Prodotti*, che rappresentano un'aggregazione funzionale delle spese;
- un orientamento maggiormente finalizzato alla performance;
- la revisione dei conti del patrimonio;
- l'introduzione della contabilità dei costi;
- l'introduzione di un sistema informativo integrato per la rilevazione dei fatti di gestione;
- la revisione del processo di formazione del bilancio da bottom-up a top-down;
- l'introduzione di nuove regole fiscali per Governo Federale e Lander.

Con l'attuazione della riforma il bilancio di ogni Ministero sarà composto da tre Capitoli: il primo capitolo indicherà il finanziamento del Ministero, il secondo le spese generali ed il terzo il finanziamento complessivo per ciascuna delle agenzie.

Ogni Capitolo comprenderà uno o più Prodotti (che aggregano i vecchi Titoli) mentre ogni Prodotto verrà associato ad uno solo dei Capitoli.

I prodotti rispondono ad un criterio funzionale, individuano le attività e le spese significative per l'attività di governo e rappresentano le nuove unità di voto.

Per ogni prodotto, inoltre, verrà elaborata una scheda composta da due sezioni.

La prima sezione, sarà obbligatoria e dovrà contenere:

- la descrizione della policy;
- le informazioni di carattere finanziario, sia in termini di cassa che di impegno;
- gli indicatori di performance.

La seconda sezione, non obbligatoria, illustrerà le dimensioni finanziarie del prodotto in termini di competenza economica.

Lo stanziamento relativo ai prodotti è definito prioritariamente in termini di cassa, in base al prevedibile esborso.

La decisione di mantenere il sistema basato sulla cassa, anziché sulla competenza, dipende dalla maggiore facilità con cui possono essere interpretate le grandezze finanziarie e dalla sostanziale coincidenza tra i due criteri nella rilevazione della parte più rilevante delle operazioni di bilancio: circa l'80% del bilancio tedesco è, infatti, costituito da trasferimenti o altre operazioni che non risentono del differente criterio adottato.

Il sistema della cassa, inoltre, adottato sia dal Governo Federale che dai Lander (ad eccezione di Amburgo e dell'Assia che sono passati ad un bilancio basato sulla contabilità economica), facilita il confronto fra le diverse entità che compongono lo Stato federale, fornisce informazioni sui pagamenti e agevola la riconciliazione dei dati di bilancio con i criteri di contabilità nazionale ESA95.

La Costituzione tedesca prevede, inoltre, che la contabilità ed il bilancio non riguardino solo le entrate e le spese ma anche l'attivo e i debiti. A fronte di tale esigenza, ci si è posti la necessità di ricorrere ad un sistema di bilancio federale tedesco definito *cash modified*.

Il terzo pilastro del nuovo sistema di bilancio federale tedesco è, quindi, rappresentato dal miglioramento del quadro illustrativo della situazione patrimoniale.

Nel sistema attuale questo documento, imperniato essenzialmente sugli elementi di attivo e passivo di tipo monetario, risulta, infatti, carente di informazioni importanti.

Con l'attuazione della riforma verrà fornito al Parlamento tedesco un quadro contabile che esporrà l'attivo distinto nei due elementi di capitale fisso e capitale circolante ed il passivo distinto in obbligazioni e accantonamenti vari.

Tale quadro offrirà una visione migliore dell'attuale "conto del capitale" in quanto consentirà di evidenziare i risultati della gestione attraverso gli effetti di questi stessi risultati su alcuni importanti elementi del patrimonio.

Infine, spinto dall'esigenza di migliorare la trasparenza e la tracciabilità dei costi e dei risultati nonché di supportare la valutazione della performance, dell'efficacia e dell'efficienza della spesa è stata prevista l'implementazione di un sistema di contabilità dei costi.

La contabilità dei costi, parallelamente ad una contabilità di tipo patrimoniale, consente, infatti, di dare piena attuazione alla riforma perché supporta la pianificazione di bilancio, ne dimostra i risultati e fornisce informazioni utili alla contabilità patrimoniale.

5.5 Il bilancio dello Stato nel Regno Unito

Lo studio relativo al bilancio dello Stato del Regno Unito è partito analizzando il processo di riforma che nel 1997 ha portato alla formulazione della prima *Spending review*, provvedimento che ha ristrutturato in modo sostanziale il quadro della spesa pubblica e della gestione delle performance del Regno Unito, fornendo un valido sostegno alla programmazione della spesa pubblica.

In quegli anni, infatti, il Governo oltre a sostenere un processo di introduzione nelle amministrazioni pubbliche della contabilità economica, si concentrò anche e soprattutto sul processo di pianificazione e controllo.

A tal fine, furono introdotte una serie di novità³⁸⁵:

- l'introduzione di un codice di stabilità fiscale nel quale, oltre ad essere definiti regole di trasparenza, stabilità, correttezza ed efficienza per l'intero processo di fiscal policy,

³⁸⁵ Si veda R. Mussari, *I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell'Europa comunitaria*, Giuffrè Editore, 2005.

furono codificate: la c.d. *golden rule*, in base alla quale il Governo nell'arco temporale di un ciclo economico può indebitarsi solo per finanziare investimenti e non per finanziare anche spese correnti e la c.d. *sustainable investment rule*, secondo la quale il rapporto in termini percentuali tra indebitamento netto del settore pubblico e prodotto interno lordo deve essere tenuto sotto controllo in modo che non superi una determinata soglia prudenziale, fissata al 40%;

- l'introduzione della programmazione separata per spese pubbliche correnti e per spese in conto capitale;
- l'utilizzo della c.d. *Total Managed Expenditure –TME* per misurare la spesa complessiva del settore pubblico in modo tale da avvicinare i conti predisposti da quest'ultimo alle grandezze utilizzate dalla Contabilità nazionale;
- la ripartizione delle spese comprese nella *Total Managed Expenditure* in *Departmental Expenditure Limit -DEL* ed *Annual Managed Expenditure -AME*, in modo tale che vi fosse per i vari dipartimenti la garanzia di non vedersi ridotti le risorse richieste ed approvate durante la *Public Expenditure Survey*;
- l'introduzione di due nuovi documenti quali risultato della *Public Expenditure Survey*: il *Pre-Budget* e la c.d. *Spending Review*.

Riguardo al bilancio di previsione dello Stato del Regno Unito, denominato *Supply Estimate*, si specifica come questo venga presentato dal Governo al Parlamento circa un mese prima che inizi l'anno finanziario.

Bisogna ricordare come nel Regno Unito l'anno finanziario non coincida con l'anno solare bensì inizi il 1° aprile e termini il 31 marzo.

Riguardo il processo di formazione e gestione del bilancio dello Stato e più precisamente riguardo i soggetti coinvolti vediamo come questi siano costituiti dal Governo, compresi i dipartimenti ed il Ministro del Tesoro, e dalla *Camera dei Comuni* affiancata da proprie commissioni per l'esercizio delle sue funzioni.

La *Camera dei Lords* viene, invece, ad essere coinvolta però senza alcun potere di incidere sul processo di formazione e gestione del bilancio statale.

Il Governo è l'unico soggetto a cui spetta la determinazione dei piani di spesa e di entrata presentati al Parlamento.

Si sottolinea, infatti, come in sede di approvazione parlamentare non sia possibile effettuare alcuna variazione al documento di bilancio.

Ogni dipartimento è tenuto a predisporre i documenti contenenti le previsioni di spesa per i tre anni successivi.

Una volta predisposte, tali previsioni saranno discusse con il Ministro del Tesoro il quale le valuterà in relazione ai fondi disponibili e nel momento in cui dovesse riscontrare incompatibilità inviterà i dipartimenti alla loro revisione.

Per quanto riguarda le Camere, devono essere sottoposti alla loro approvazione i seguenti documenti:

- l'*Appropriation Act*, legge del Parlamento attraverso la quale si provvede alla ripartizione tra i vari responsabili della spesa del totale richiesto dal Governo;
- il *Consolidated Fund Act*, che dispone il diritto al prelievo delle somme stanziare dal *Consolidated Fund*, ossia il conto che lo Stato ha presso la *Bank of England* ove sono versate tutte le entrate dello Stato³⁸⁶.

La decisione di bilancio è composta da due procedure strettamente correlate³⁸⁷:

- la definizione in autunno, attraverso l'*Autumn statement* delle dotazioni e dei programmi di spesa dei dipartimenti;
- la presentazione nel mese di marzo, una volta aggiornate le suddette previsioni, al Parlamento da parte del Cancelliere dello Scacchiere, del *Financial statement and budget report*, il quale illustra la strategia finanziaria del Governo e fissa i titoli delle entrate e gli equilibri finali di bilancio.

Guardando nel dettaglio al bilancio dello Stato del Regno Unito vediamo come questo sia, sostanzialmente, suddiviso in tre parti³⁸⁸.

Una prima parte in cui troviamo informazioni quali:

- l'ammontare netto delle risorse richieste per ogni *Request for Resources - RfR* le quali costituiscono l'unità di riferimento per ogni singolo voto da parte del Parlamento;
- la descrizione dei servizi per i quali si intende utilizzare le risorse richieste;
- il dipartimento che sarà responsabile dell'utilizzo delle risorse richieste;
- l'ammontare delle risorse che sono già state attribuite con il *Vote on Account*.

La seconda parte risulta costituita, invece, da due diversi prospetti.

Il primo prospetto, fornisce una classificazione analitica delle singole *Request for Resources*.

Ogni *Request for Resources*³⁸⁹ si suddivide in *sezioni* le quali individuano i singoli settori di spesa.

³⁸⁶ In realtà il diritto ad utilizzare le somme richieste è concesso circa quattro mesi dopo l'inizio dell'anno finanziario. Il Parlamento nel corso dell'autunno dell'anno finanziario precedente a quello di riferimento delle Supply Estimates vota il c.d. *Vote on Account*, con il quale viene concesso il diritto al Governo di prelevare e utilizzare il 45% dell'ammontare delle risorse autorizzate fino a quel momento nell'anno corrente. Al riguardo si veda: R. Mussari, *I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell'Europa comunitaria*, Giuffrè Editore, 2005.

³⁸⁷ Si veda Monorchio A., Mottura L.G., *Compendio di contabilità di Stato*, Cacucci Editore, 2011.

³⁸⁸ Per la suddivisione del bilancio di previsione dello Stato (Supply Estimate) si fa riferimento a Mussari R., *I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell'Europa comunitaria*, Giuffrè Editore, 2005.

Le sezioni vengono, poi, ad essere assegnate:

- ai *Departmental Expenditure Limit - DEL*, se la previsione deve essere effettuata pluriennalmente;
- agli *Annual Managed Expenditure - AME* se la previsione è effettuata ogni anno.

I *Departmental Expenditure Limit - DEL* costituiscono i limiti del bilancio fissati dalla *spending review* per la spesa.

Essi sono composti dal:

- *Resource DEL*, il quale si riferisce alle spese correnti ed è a sua volta suddiviso in *Resource DEL* indiretti ed in *Resource DEL* diretti;
- *Capital DEL*, il quale fa riferimento a nuovi investimenti in attrezzature e infrastrutture che durano più di un anno.

La somma dei *Departmental Expenditure Limit - DEL* e degli *Annual Managed Expenditure - AME* costituisce parte del *Total Managed Expenditure*, il quale rappresenta la spesa complessiva corrente ed in conto capitale del settore pubblico.

Il montante delle spese previsto per ogni *Request for Resources* nel suo complesso e per ogni sezione viene, infine, suddiviso tra spese correnti (*resources*) e spese in conto capitale (*capital*).

Le spese correnti (*resources*) sono suddivise a loro volta in:

- *administration resources*;
- *other current resources*;
- *grants*, costituiti da contributi e trasferimenti ai soggetti esterni alla competenza contabile del dipartimento, compresi i contributi alle persone;
- *gross total*;
- *appropriation in aid*, costituiti dai ricavi propri di un dipartimento per i quali lo stesso ha ricevuto l'autorizzazione a poterli trattenere anziché versarli nel Consolidated Fund ed utilizzarli per coprire determinate spese correnti;
- *net total*.

Le spese in conto capitale vengono, invece, suddivise in:

- *capital*, esplicita la previsione di spese in conto capitale;
- *non-operating A in A*.

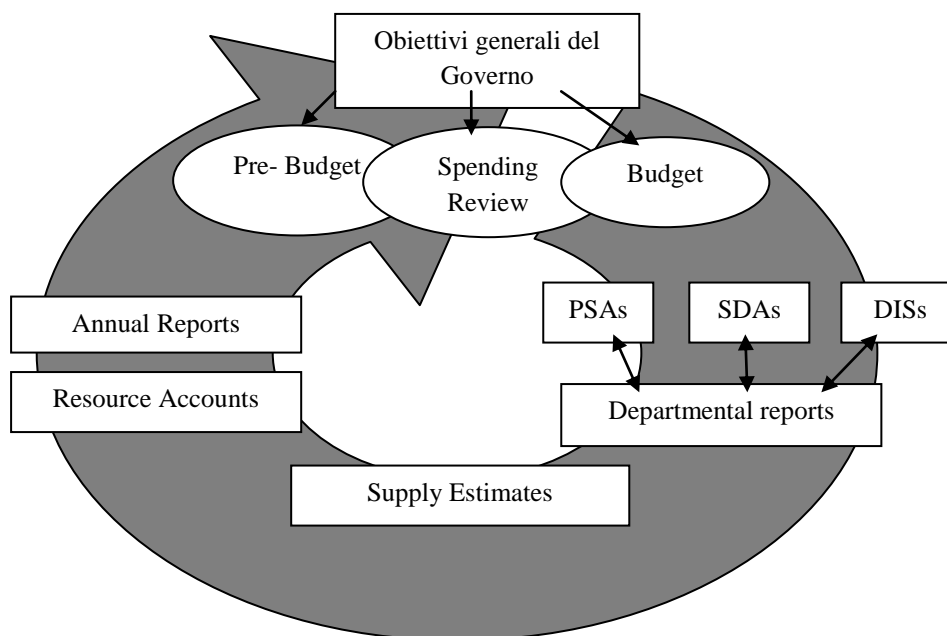
Guardando il secondo prospetto vediamo come in questo viene ad essere presentata la riconciliazione in termini di cassa delle previsioni di competenza contenute nell'*Estimates* mentre nella terza parte vengono riportate una serie di informazioni aggiuntive tra le quali

³⁸⁹ Costituiscono oggetto di voto parlamentare solo le Request for Resources nella loro interezza, non le singole sezioni.

l'individuazione della responsabilità contabile per ogni *Request for Resources* nonché l'analisi dettagliata degli *Appropriation in Aid*³⁹⁰.

Importante novità introdotta a partire dal 1997 è la predisposizione di un *Pre-budget* seguita al processo di rinnovamento della finanza pubblica avvenuto nel 1996 nel Regno Unito attraverso l'insediamento del nuovo Governo, contenente informazioni riguardo le politiche fiscali e di spesa del Governo, al fine di poter consentire un dibattito parlamentare sulle stesse.

Figura 5.6 - L'ottica della programmazione all'interno della pubblica amministrazione centrale



Fonte: R. Mussari, *I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell'Europa comunitaria*, Giuffrè Editore, 2005.

Sempre nell'anno 1997 il Governo inglese presentò la prima *Spending review*, attraverso la quale si puntava al coordinamento delle attività dei vari dipartimenti per meglio conseguire gli obiettivi prefissati.

³⁹⁰ Per "A in A" si intende una suddivisione delle resources. L'appropriation in aid è costituita dai ricavi di un dipartimento per i quali lo stesso ha ricevuto l'autorizzazione a trattenerli e a non versarli nel Consolidated Fund, al fine di utilizzarli per coprire determinate spese correnti.

Attraverso la *Spending review* veniva ristrutturato il quadro della spesa pubblica e della gestione delle performance al fine di realizzare un'efficiente programmazione della spesa a medio e lungo termine.

La *Spending review* si basava sui seguenti principi fondamentali³⁹¹:

- maggiore stabilità dei piani triennali di spesa, per consentire ai Ministeri di pianificare con il dovuto anticipo e gestire i servizi pubblici su fondamenta più solide;
- separazione netta delle previsioni di spesa in conto capitale dalle previsioni di spesa corrente, per essere certi che le spese di investimento non venissero subordinate a esigenze di breve termine;
- graduale introduzione di una contabilità e programmazione delle risorse, per migliorare la pianificazione e il controllo della spesa e per aumentare gli incentivi a favore di una efficace gestione dell'attivo;
- introduzione dei c.d. *Public Service Agreement - PSA* i quali definiscono traguardi misurabili per l'intera gamma degli obiettivi indicati nei programmi di spesa pubblica del Governo.

Tale riforma puntava a:

- riallocare le risorse finanziarie verso le priorità fondamentali;
- modificare le politiche in modo da spendere meglio il denaro pubblico;
- assicurare il lavoro di gruppo dei Ministeri per migliorare i servizi erogati;
- eliminare le spese non necessarie, inutili e superflue.

In questo nuovo contesto, i dipartimenti pianificano le attività da porre in essere per il successivo triennio³⁹² solo dopo aver analizzato l'efficacia, l'efficienza e la coerenza delle proprie attività rispetto agli obiettivi prefissati.

Nell'anno successivo all'introduzione della *Spending review*, fu introdotto nel Regno Unito anche un complesso sistema di misurazione della performance denominato *Public Service Agreement – PSA* (accordi di servizio pubblico).

Attraverso tali accordi, veniva modificato il sistema del bilancio del Regno Unito mentre la classe politica si impegnava a raggiungere determinati obiettivi e risultati in relazione alle risorse finanziarie disponibili.

Nello specifico, i *Public Service Agreement – PSA* hanno reso possibile³⁹³:

- la chiara definizione degli obiettivi generali del Governo;

³⁹¹ Cfr. Ministero dell'economia e delle finanze, *Regno Unito: il sistema di bilancio*, 2008.

³⁹² Cfr. R. Mussari, *I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell'Europa comunitaria*, Giuffrè Editore, 2005.

³⁹³ Cfr. Ministero dell'economia e delle finanze, *Regno Unito: il sistema di bilancio*, 2008.

- la guida dell'azione degli amministratori pubblici;
- la focalizzazione dell'attenzione sui servizi erogati;
- la creazione di una base per il monitoraggio delle attività di Governo;
- la responsabilizzazione dei manager pubblici.

In linea di principio, gli accordi sui servizi pubblici, si basano sulle interrelazioni fra risorse finanziarie, fattori produttivi, prodotti e risultati.

Ad oggi i *Public Service Agreement - PSA* definiscono le politiche essenziali del sistema pubblico e la loro struttura si basa su cinque caratteristiche fondamentali³⁹⁴:

- un obiettivo di primo livello (*aim*) dichiarato dai vertici del Ministero;
- obiettivi di secondo livello (*objectives*) i quali espongono a grandi linee ciò che il Ministero intende perseguire;
- obiettivi di performance (*targets*) che definiscono in modo chiaro le mete per la maggior parte degli obiettivi;
- un obiettivo di efficienza per ciascun Ministero incentrato sul miglioramento degli elementi chiave della sua attività (*value for money*);
- una dichiarazione del soggetto responsabile del raggiungimento degli obiettivi (di solito il Ministro).

Attraverso i *Public Service Agreements – PSA* ogni dipartimento è tenuto a dichiarare:

- gli obiettivi di lungo termine e le aree in cui intende operare per il loro raggiungimento;
- le risorse totali che saranno allocate presso il dipartimento nel corso del successivo triennio;
- gli specifici risultati che intende raggiungere per centrare gli obiettivi di lungo termine, fornendone, ove possibile, una tempificazione ed una qualificazione numerica;
- le modalità attraverso le quali pensa di incrementare la produttività delle attività realizzate dal dipartimento³⁹⁵.

Infine, ogni dipartimento oltre ai *Public Service Agreements – PSA* è tenuto a fornire due ulteriori documenti:

- il “*Service Delivery Agreement*” - *SDA*, che specifica i soggetti responsabili per ogni obiettivo, le attività che il dipartimento pensa di svolgere per il raggiungimento di essi, nonché le attività interne al dipartimento che sono finalizzate ad incrementare l'efficacia e l'efficienza dello stesso;

³⁹⁴ Cfr. Ministero dell'economia e delle finanze, *Regno Unito: il sistema di bilancio*, 2008.

³⁹⁵ Cfr. R. Mussari, *I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell'Europa comunitaria*, Giuffrè Editore, 2005.

- il “*Department Investment Strategy*” - *DIS* che pianifica l’attività di gestione del proprio capitale al fine di supportare le diverse attività operative da porre in essere per il raggiungimento degli obiettivi dichiarati nel *Public Service Agreements* – *PSA*.

Per concludere, va evidenziato come le misurazioni di performance basate sui *Public Service Agreements* – *PSA* coprano una parte considerevole della spesa pubblica del Regno Unito, ma non tutta. Infatti, è stato stabilito come per alcune attività dello Stato non sia né agevole né conveniente fissare obiettivi di performance.

Va, inoltre, sottolineato come le informazioni relative alle performance siano parte della trattativa generale sulla *Spending review* tra il Tesoro e i singoli ministeri anche se non esiste una relazione predeterminata tra le performance realizzate e l’allocazione delle risorse.

In ultimo, va ricordato come non siano previste sanzioni dirette per i ministri o i manager pubblici che non adempiono ai rispettivi *Public Service Agreements* se non quelle di natura politica e nei confronti dell’opinione pubblica.

Guardando al sistema di contabilità utilizzato, si evidenzia come fino agli anni 2000-2001, nel Regno Unito il sistema di registrazione, programmazione e controllo dei flussi di finanza pubblica era basato sull’applicazione del c.d. *cash basis accounting* (*criterio di cassa*).

Per la rappresentazione nei documenti di bilancio delle spese e delle entrate venivano presi in considerazione i momenti del pagamento e della riscossione, i quali non sempre risultavano coincidenti con l’esercizio in cui sorgevano i corrispondenti debiti e crediti.

Considerata l’incapacità di controllare il consumo della ricchezza da parte della pubblica amministrazione e di fornire un’adeguata valutazione degli output realizzati dalla stessa, il *cash basis accounting* andò incontro a forti perplessità circa il suo utilizzo³⁹⁶.

Ad un certo punto, in numerosi Paesi dell’area euro, data l’acuirsi della crisi economico-finanziaria, accanto alle riforme di tipo amministrativo introdotte, risultò di fondamentale importanza anche e soprattutto concentrarsi sulla ricerca di strumenti informativo-contabili diretti a rendere più razionale l’azione del Governo.

Durante la ricerca dei suddetti strumenti, per quanto riguarda il Regno Unito, i tradizionali sistemi di *cash accounting* iniziarono a mostrare i propri limiti e si diede vita, perciò, ad un processo di rinnovamento dei sistemi di contabilità pubblica il quale introdusse l’*accrual basis accounting* oltre alle logiche ed agli strumenti in uso nel mondo delle aziende private³⁹⁷.

³⁹⁶ Il *cash basis accounting* non memorizza, infatti, l’ammontare delle risorse effettivamente utilizzate nella produzione di beni e nell’apprestamento dei servizi, cfr. R. Mussari, *I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell’Europa comunitaria*, Giuffrè Editore, 2005.

³⁹⁷ Cfr. L. Giovanelli, *Modelli contabili e di bilancio in uno Stato che cambia*, Giuffrè Editore, 2000.

Vennero, quindi, introdotti i principi, le procedure e gli schemi di rilevazione delle operazioni proprie del regime di contabilità aziendale.

Il nuovo sistema dei conti dello Stato, denominato *Resource Accounting and Budgeting – RBA* risultava ora basato non più sulle entrate e le uscite di cassa, bensì sulle risorse acquisite e utilizzate dalle amministrazioni centrali³⁹⁸.

La base contabile di riferimento per il budget diventò, quindi, la competenza economica.

Le spese iniziarono ad essere misurate sulla base del principio *accrual*, il quale consentiva la realizzazione dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico.

L'introduzione della *Resource Accounting and Budgeting* migliorò le informazioni sul patrimonio pubblico e favorì un migliore utilizzo delle risorse consentendo di identificare l'utilizzo dei fattori produttivi in relazione ai risultati realmente conseguiti³⁹⁹.

L'adozione della *Resource Accounting and Budgeting* portò anche, all'identificazione di principi contabili di riferimento per il settore pubblico.

La *Resource Accounting and Budgeting* ha determinato, infatti, l'estensione al settore statale, con i dovuti adattamenti, dei principi contabili in uso nel settore privato ovvero degli *UK generally accepted accounting practice- UK GAAP*⁴⁰⁰.

L'introduzione degli *UK generally accepted accounting practice* fu effettuata in modo graduale, introducendo i principi di competenza economica in una fase iniziale per tutte quelle transazioni che erano prossime alla cassa, c.d. *near cash transactions*, ed in un secondo momento estendendolo anche alle transazioni inizialmente escluse, c.d. *non-cash transactions*.

Guardando ai principi seguiti nella definizione di tutte le pratiche contabili del Regno Unito, troviamo⁴⁰¹:

- *relevance*, in base a tale principio devono possedere la caratteristica della rilevanza tutte le informazioni contabili riguardanti sia la performance che la posizione finanziaria del dipartimento le quali permettono di valutare l'attività realizzata dal management e di prendere adeguate decisioni economiche;
- *reliability*, in base a tale principio le informazioni contabili sono ritenute affidabili quando rispecchiano la sostanza delle operazioni che rappresentano, non contengono errori di interpretazioni o materiali, sono complete e prudentiali;

³⁹⁸ Si veda A. Monorchio, L. G. Mottura, *Compendio di contabilità di Stato*, Cacucci editore- Bari, 2011.

³⁹⁹ Cfr. L. Giovanelli, *Modelli contabili e di bilancio in uno Stato che cambia*, Giuffrè editore, 2000.

⁴⁰⁰ L'UK generally accepted accounting practice - UK GAAP, è il corpo di principi contabili ed altre linee guida pubblicate dall'Accounting Standards Board del Regno Unito.

⁴⁰¹ Sui principi generali si veda R. Mussari R., *I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell'Europa comunitaria*, Giuffrè Editore, 2005.

- *comparability*, secondo tale principio deve essere sempre possibile confrontare le informazioni riguardanti uno stesso dipartimento nel tempo o nello spazio con altri dipartimenti;
- *understandability*, in base a tale principio le informazioni contabili devono essere chiare per chi ha una ragionevole conoscenza dell'attività svolta dall'amministrazione pubblica.
- *going concern*, tale principio presuppone che l'amministrazione pubblica continuerà ad operare nel futuro senza limitazioni riguardo le sue attività operative;
- *accrual accounting*, in base a tale principio nella rilevazione dei fatti di gestione deve essere utilizzato il principio della competenza economica;
- *materiality*, in base a tale principio un'informazione è rilevante per il bilancio quando la sua omissione influenza ragionevolmente l'opinione degli utenti sul bilancio;
- *substance over form*, in base a tale principio la contabilità deve tenere conto della sostanza economica delle transazioni e non degli aspetti giuridico-formali.

Infine, per quanto attiene alla rendicontazione, ogni dipartimento deve elaborare una serie di documenti denominati *Resource Accounts*.

Nelle *Resource Accounts* troviamo, anzitutto, il *Summary of Resource Otturn*, che costituisce un conto delle risorse stanziare e consumate nel quale vengono messe a confronto le risorse accordate dal Parlamento per un determinato esercizio finanziario con le risorse effettivamente utilizzate dal dipartimento nel corso dell'esercizio stesso.

Successivamente troviamo gli *Operating Cost Statement*, ovvero un conto dei costi e dei ricavi, assimilabile per certi versi al conto economico delle aziende di produzione.

Gli *Operating Cost Statement* evidenziano per ogni dipartimento i costi di competenza economica dell'esercizio ed i proventi corrispondenti, le risorse utilizzate nel corso dell'anno distinte in *administration cost* e *programme cost* espressi al netto dei relativi proventi.

Gli *administration cost* corrispondono ai costi correnti e comprendono il valore dei beni e dei servizi impiegati, le spese per il personale ed il costo per l'ammortamento dei beni capitali.

I *programme cost* corrispondono ai costi in conto capitale ed includono i costi sostenuti per l'acquisizione delle immobilizzazioni e per la realizzazione di opere infrastrutturali.

Sempre nelle *Resource Accounts* troviamo il *Balance Sheet*, ossia lo Stato patrimoniale.

Questo documento è il cuore del nuovo sistema contabile introdotto dalla *Resource Accounting and Budgeting* ed ha come principale obiettivo quello di mostrare il valore corrente del patrimoni nonché le componenti passive.

Fra le attività figurano i *tangible fixed assets* (le immobilizzazioni materiali) ossia quei beni tangibili che vengono impiegati durevolmente nel processo produttivo e che cedono la loro utilità economica in più esercizi.

Nello specifico, le immobilizzazioni materiali vengono suddivise nelle seguenti categorie:

- terreni e fabbricati;
- impianti, macchinari e mezzi di trasporto;
- mobili, attrezzature, utensili;
- immobilizzazioni in corso di costruzione.

Rientrano tra le immobilizzazioni materiali anche le c.d. *operational heritage assets*, ossia i beni capitali di rilevanza socio-artistica utilizzati dalle amministrazioni nello stesso svolgimento delle loro attività.

Sempre nel *Balance Sheet* troviamo comprese anche le *intangibile fixed assets* (le immobilizzazioni immateriali) suddivise nelle seguenti categorie:

- spese per ricerca e sviluppo;
- avviamento;
- concessioni, licenze, brevetti e altri diritti.

Il *Balance Sheet* predisposto da ogni dipartimento si chiude con un saldo, denominato *taxpayers' equity*, assimilabile alla posta patrimonio netto che compare nello stato patrimoniale delle aziende di produzione.

Tale saldo è composto da quattro voci⁴⁰²:

- un *General fund*, ossia un conto generale ottenuto sottraendo le passività dalle attività, non comprensive queste ultime degli elementi attivi attribuiti alle altre riserve;
- una *Revaluation reserve*, ossia una riserva che registra gli incrementi o decrementi di valore dei beni patrimoniali acquistati;
- una *Donated assets reserve*, ossia una riserva di ammontare pari al valore netto contabile dei beni ricevuti in donazione;
- una *Government grant reserve*, ossia una riserva che contempla i fondi governativi assegnati per contribuire al finanziamento degli investimenti in attività fisse.

Infine, nelle *Resource Accounts* troviamo il *Cash flow statement*, il quale rappresenta un conto sull'origine e sulla destinazione dei flussi di cassa.

Il *Cash flow statement* evidenzia da una parte le uscite monetarie connesse allo svolgimento delle attività operative, alle spese in conto capitale e agli investimenti finanziari erogati dal

⁴⁰² Si veda Monorchio A., Mottura L.G., *Compendio di contabilità di Stato*, Cacucci editore, 2011.

Consolidated fund, dall'altra parte evidenzia le entrate per i finanziamenti ricevuti dal *Consolidated fund*.

Dalla differenza fra i due suddetti flussi otteniamo la variazione registrata dalla cassa nel periodo considerato ovvero la c.d. *decrease or increase in cash in the period*.

Riguardo la sua struttura, il *Cash Flow Statement* è formato da:

- una sezione concernente le operazioni per il passaggio dai costi operativi netti alle uscite nette di cassa per le attività operative;
- un quadro delle spese in conto capitale e degli investimenti finanziari;
- un'analisi del finanziamento cui emerge a saldo il fabbisogno netto di cassa.

5.6 Il settore pubblico a livello internazionale: gli IPSAS

Il settore pubblico sta attraversando a livello internazionale una fase di profondo cambiamento caratterizzato dalla sperimentazione di nuovi approcci di gestione in forza dei quali la comunicazione economico-finanziaria viene ormai generalmente riconosciuta quale primario elemento di stimolo all'efficienza.

A livello internazionale, il processo di cambiamento, sebbene diversamente sviluppatosi nei vari paesi, individua un tratto comune nell'orientamento dei sistemi di rilevazione e rendicontazione contabile verso approcci basati sulla competenza economica (*accrual basis accounting*) più che sul sistema di cassa (*cash basis accounting*)⁴⁰³.

Nella stessa direzione si stanno muovendo anche i principi contabili internazionali per il settore pubblico, ovvero gli International Public Sector Accounting Standard (IPSAS), emanati dall'IPSASB⁴⁰⁴, il quale conviene sulla necessità per le amministrazioni pubbliche di adottare sistemi di tipo *accrual*, in modo da esprimere l'equilibrio aziendale non solo in termini finanziari, ma anche in termini economici e patrimoniali⁴⁰⁵.

⁴⁰³ Larga parte della letteratura nazionale e internazionale propende per una superiorità conoscitiva della contabilità di competenza economica e da anni spinge per una sua adozione nella pubblica amministrazione proprio per i benefici che si avrebbero in termini di potenziale informativo interno ed esterno. Per un'approfondita analisi dei punti di forza e delle criticità di questo tipo di contabilità e delle varie posizioni riconoscibili nella dottrina nazionale e internazionale si rinvia a E. Anessi Pessina, *L'evoluzione dei sistemi contabili pubblici*, Egea, 2007.

⁴⁰⁴ L'IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board) è l'Organismo contabile internazionale per l'emanazione dei principi contabili del settore pubblico operante all'interno dell'IFAC (International Federation of Accountant), l'Organizzazione mondiale che unisce ben 157 ordini della professione contabile di 122 paesi e che, tra i suoi vari compiti, si preoccupa di emettere standard anche nei seguenti settori: auditing, etica, istruzione/formazione.

⁴⁰⁵ Cfr. E. Anessi Pessina, *Editoriale del numero tematico della rivista Azienda Pubblica: l'armonizzazione contabile*, in Azienda Pubblica n.1, 2012.

Si rimanda alla figura seguente per meglio comprendere ed identificare le caratteristiche di un sistema contabile su base cash e quelle di un sistema contabile su base *accrual*.

Figura 5.7 Cash accounting v/s full accrual accounting

	CASH ACCOUNTING	FULL ACCRUAL ACCOUNTING
FINALITA' PRINCIPALI	Funzione autorizzativa e di regolazione dei rapporti tra organi rappresentativi e amministrativi	Rappresentazione delle condizioni di svolgimento della gestione per la valutazione degli equilibri gestionali
OGGETTO DI RILEVAZIONE	Variazioni finanziarie	Variazioni finanziarie, reddituali e patrimoniali
MOMENTO DI RILEVAZIONE	Fasi amministrative dei processi di entrata e di spesa	Manifestazioni finanziarie
TECNICA DI RILEVAZIONE	Partita semplice	Partita doppia
RISULTATI DI SINTESI DELLE RILEVAZIONI	Risultato della gestione risultato di amministrazione	Reddito di esercizio Capitale finale di funzionamento
TECNICA DI COSTRUZIONE DEI DOCUMENTI DI SINTESI	Nessun ricorso a stime e congetture	Ricorso a stime e congetture
ORIENTAMENTO TEMPORALE	Enfasi del momento preventivo Logica di breve periodo senza esplicitare le conseguenze sugli esercizi futuri	Enfasi del momento consuntivo Considerazione degli effetti pluriennali di alcune operazioni
PORTATA INFORMATIVA	Controllo delle modalità di reperimento e di utilizzo delle risorse monetarie	Valutazione della capacità di utilizzo dei fattori produttivi e della consistenza patrimoniale

Fonte: elaborazione propria.

Sintetizzando, possiamo affermare come la contabilità su base *accrual* registri i valori economici generati dalla gestione cioè costi e ricavi /proventi e quindi misura la variazione di ricchezza economico patrimoniale generata dalla gestione.

Una contabilità su base *cash* registra, invece, i valori finanziari generati dalla gestione e cioè entrate e uscite e quindi misura il risultato finanziario prodotto dalla gestione.

I sistemi su base *cash* possono essere di pura cassa oppure di competenza finanziaria.

Sono di cassa quando registrano le operazioni di gestione quando generano variazioni della moneta, quindi riscossioni e pagamenti.

Sono di competenza finanziaria quando registrano le operazioni di gestione nel momento in cui si perfeziona l'obbligazione giuridica a pagare o a riscuotere, cioè impegni e accertamenti.

La politica dell'IPSASB, nell'emanazione degli IPSAS, è stata quella di avvicinare il più possibile il settore pubblico alle logiche contabili del mondo privato, assumendo come riferimento gli International Accounting Standard⁴⁰⁶ (IAS/IFRS) emanati per le imprese private.

In particolare, gli IPSAS sono principi contabili specifici per il settore pubblico⁴⁰⁷ e promuovono la convergenza con i principi contabili delle imprese private (IAS/IFRS), per cui i risultati devono essere misurati secondo la logica di tipo "*full accrual*", al fine di fornire una corretta rappresentazione degli andamenti economici, finanziari e patrimoniali della gestione e di informare efficacemente gli utilizzatori del bilancio e gli altri portatori di interesse⁴⁰⁸.

La contabilità *full accrual*, infatti, produce informazioni in grado di supportare meglio il management pubblico nel processo decisionale, consentendo agli utilizzatori delle informazioni del bilancio di soddisfare i propri fabbisogni informativi.

Tale impostazione ha evidenziato, sin da subito, tutti i suoi limiti ed ha subito critiche da parte di diversi studiosi⁴⁰⁹.

Per tal motivo, recentemente, ha preso il via un'operazione di revisione degli IPSAS conclusasi nel 2009 e a seguito della quale sono stati emanati standard riguardanti problematiche contabili specifiche delle amministrazioni pubbliche⁴¹⁰.

⁴⁰⁶ Gli "International Financial Reporting Standards" (IFRS) sono i principi contabili internazionali omologati dalla Commissione Europea che, a partire dall'esercizio 2005, tutte le società con titoli ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato degli Stati della Comunità Europea dovranno applicare per la redazione del Bilancio consolidato.

⁴⁰⁷ Gli IPSAS costituiscono l'unico corpus omogeneo di principi contabili internazionali ad oggi esistente specificatamente dedicato alle pubbliche amministrazioni.

⁴⁰⁸ I principi IPSAS si basano sull'assunzione che il cambiamento avviene da sistemi di *cash accounting* a sistemi di *accrual accounting*.

⁴⁰⁹ In particolare è stato segnalato che gli IPSAS nascono in ambiente privato e mancano ancora di un adeguato quadro concettuale. Per una sintetica review della letteratura sul tema si legga E. Anessi Pessina, E. Borgonovi, E. Cantù, M. Sicilia, I. Steccolini, *Alcune proposte per una riforma dell'ordinamento contabile degli enti locali*, in Azienda Pubblica n.1, 2009.

Al contempo è stato creato anche un progetto⁴¹¹ per l'elaborazione e la pubblicazione di un apposito "Conceptual Framework", al fine di rendere i principi maggiormente capaci di tenere conto delle specificità del settore.

Se la scelta iniziale di allinearsi all'impostazione degli IAS/IFRS ha affievolito l'interesse da parte di studiosi e operatori verso gli IPSAS, una nuova e non trascurabile attenzione nei loro confronti si è avuta grazie agli orientamenti espressi in sede comunitaria.

In particolare, attraverso la direttiva 2011/85/UE "Direttiva del Consiglio relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati Membri", si è incaricata la Commissione Europea di effettuare una valutazione dell'idoneità degli IPSAS per gli Stati membri⁴¹², la quale a sua volta ha incaricato l'Eurostat⁴¹³ ad occuparsi del processo tecnico di valutazione.

L'idea è quella di migliorare la comparabilità internazionale dei bilanci pubblici e quindi delle politiche economiche e finanziarie degli Stati membri.

Il miglioramento della gestione della finanza pubblica è ritenuto, infatti, di vitale importanza al fine di prevenire future crisi, soprattutto in tempi in cui la garanzia degli Stati membri per il debito pubblico verso altri Stati membri richiede informazioni contabili trasparenti e confrontabili.

Gli standard IPSAS oltre a facilitare l'introduzione dell'*accrual accounting*⁴¹⁴, attuano un tentativo di standardizzare la contabilità pubblica, consentendo una maggiore trasparenza dei conti ed un ampliamento della qualità e dell'uniformità dell'informativa contabile pubblica.

La struttura dei principi IPSAS è fondata, infatti, sulle finalità di bilancio descritte in particolare nel principio contabile IPSAS n. 1, dove si osserva come il bilancio pubblico dia origine ad "una rappresentazione articolata della situazione patrimoniale e finanziaria delle transazioni

⁴¹⁰ Come ad esempio, gli IPSAS n.22 (Disclosure of Financial Information about the General Government Sector), n. 23 (Revenue from Non-exchange Transactions – Taxes and Transfers) e n. 24 (Presentation of Budget Information in Financial Statements) emanate nel gennaio del 2013.

⁴¹¹ Lo standard setter ha distinto 4 fasi per completare progetto. A gennaio 2013 è stato pubblicato il documento riguardante la prima fase, riguardante la definizione del ruolo e la valenza del Framework, gli obiettivi e i destinatari del reporting istituzionale in ambito pubblico, i requisiti qualitativi dei rendiconti e l'individuazione delle unità tenute alla rendicontazione. Le altre fasi sono ancora in corso di elaborazione e l'obiettivo è di concludere il processo che dovrebbe portare alla pubblicazione del Framework entro il 2014. Nello specifico la fase 2 ha per oggetto la definizione ed il riconoscimento degli elementi nel conto consuntivo, la fase 3 si occupa dei criteri di valutazione dei cespiti, la fase 4 della presentazione e della pubblicazione dei report. Tutta la relativa documentazione è reperibile al sito: <http://www.ifac.org/public-sector>.

⁴¹² Si tenga presente che la Commissione europea prepara i propri conti annuali basandosi sugli IPSAS già dal 2005. In proposito si veda G. Grossi, M. Soverchia, *European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting*, in Abacus n. 4, 2011.

⁴¹³ L'Ufficio Statistico dell'Unione Europea (Eurostat) è una Direzione Generale della Commissione Europea; raccoglie ed elabora dati dagli Stati membri dell'Unione Europea a fini statistici, promuovendo il processo di armonizzazione della metodologia statistica tra gli Stati membri. La sua missione è quella di fornire all'Unione Europea un servizio informativo statistico di elevata qualità, con dati comparabili tra Paesi e regioni.

⁴¹⁴ Contabilità di tipo economico.

intraprese da una entità economica. Le finalità di un bilancio redatto con scopi generali sono quelle di fornire informazioni sulla situazione patrimoniale e finanziaria, sull'andamento economico e sui flussi finanziari di un'entità economica che sono utili a una vasta gamma di utenti per prendere e valutare circa la destinazione delle risorse".

I principi IPSAS creando un linguaggio contabile comune, garantiscono alle amministrazioni pubbliche la comparabilità delle informazioni contabili, assicurano maggiore trasparenza e accountability nella gestione delle risorse collettive ed indicano le modalità per una corretta contabilizzazione dei principali elementi dei bilanci pubblici.

Come abbiamo avuto modo di vedere nei precedenti paragrafi, gli stati membri si sono già impegnati nel riformare i loro sistemi di contabilità, ma si tratta di percorsi tra loro non coordinati che rischiano di perpetuare una condizione di disomogeneità e di difficile comparabilità che deriva da tradizioni amministrative e di contabilità differenti e dovuta dal fatto che i paesi si trovano in fasi diverse delle loro riforme contabili.

Ad oggi, i paesi che hanno seguito e stanno seguendo diversi percorsi nell'adozione della contabilità di tipo *accrual*:

- approccio in stile "big bang" che consiste nel riformare tutti i settori della pubblica amministrazione nello stesso momento;
- approccio "step by step" che mira ad inserire la contabilità di tipo *accrual* in maniera graduale;
- approccio "dietro le quinte" attraverso il quale il nuovo modello contabile è testato per un certo periodo in parallelo con il modello precedente.

Una soluzione per risolvere questi problemi è stata individuata nell'introduzione di "principi contabili europei per il settore pubblico" (European Public Sector Accounting Standards - EPSAS), basati sulla contabilità di tipo *accrual*.

Un possibile punto di partenza per tale sistema è stato individuato proprio negli IPSAS.

Nello specifico, utilizzando un processo di omologazione simile a quello previsto per gli IAS/IFRS, gli IPSAS potrebbero essere convertiti in regolamenti comunitari.

Insieme, poi, ad appositi standard ancora da sviluppare, gli IPSAS approvati formerebbero la base del nuovo sistema informativo-contabile dell'Unione Europea e degli Stati aderenti⁴¹⁵.

Nel febbraio 2012, l'Eurostat ha avviato una consultazione pubblica per esaminare l'idoneità degli IPSAS, fase conclusasi nel maggio 2012.

Una sintesi delle risposte alla consultazione pubblica è stata, poi, diffusa nel dicembre 2012.

Il 6 marzo 2013 la Commissione ha pubblicato una sua relazione sul tema, indirizzata al Consiglio ed al Parlamento Europeo ed accompagnata da un documento di lavoro.

⁴¹⁵ Cfr. L. Bartocci, *Il nuovo sistema informativo-contabile dello Stato*, Giappichelli Editore, 2013.

In quest'ultimo documento, viene affermata la capacità degli IPSAS di rappresentare un adeguato quadro di riferimento per la convergenza contabile europea e per il progressivo sviluppo degli EPSAS.

Tuttavia, la Commissione ritiene che al momento ci siano non poche difficoltà per una loro effettiva e immediata implementazione⁴¹⁶.

Si è pensato, perciò, ad un processo graduale che pervenga all'elaborazione di appositi principi il cui contenuto dovrà essere definito di concerto con gli Stati membri e che dovrebbero rispettare i seguenti requisiti di fondo:

- contabilità per competenza;
- contabilità in partita doppia;
- informativa finanziaria armonizzata a livello internazionale;
- conformità ai principi del SEC.

Gli EPSAS saranno attuati, quindi, a tappe nel medio termine e si concentreranno all'inizio sulle voci contabili in cui l'armonizzazione è più importante, quali entrate e spese e in una seconda fase sulle attività non finanziarie ed altro.

L'idea della Commissione europea è, poi, quella di classificare i 32 principi IPSAS (che come abbiamo detto fanno da base per i principi contabili EPSAS) in tre distinti gruppi:

- principi che possono essere attuati senza adeguamenti o apportando lievi modifiche;
- principi che necessitano di un adeguamento;
- principi che necessitano di una modifica per essere attuati.

La Commissione ritiene che, prima di decidere in merito al progetto concreto di realizzazione e di attuazione degli EPSAS negli Stati membri, siano necessarie ulteriori misure preparatorie quali la definizione del quadro degli EPSAS e la fissazione di una prima serie di principi su base EPSAS.

La Commissione dovrebbe, inoltre, descrivere le tappe necessarie per il futuro progetto e tener conto delle considerazioni relative alle valutazioni d'impatto.

Il processo, per evolvere verso l'emanazione e l'adozione degli EPSAS, dovrà poi considerare le specifiche situazioni in cui versano gli Stati ed in riferimento a ciò la Commissione suggerisce tre distinti momenti:

- una fase preparatoria dedicata alla raccolta di maggiori informazioni e pareri ed alla definizione di una tabella di marcia;

⁴¹⁶ Per un approfondimento si veda Commissione Europea, Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo: *Verso l'applicazione di principi contabili armonizzati per il settore pubblico negli Stati membri*, 2013.

- una fase dedicata all'elaborazione ed alla messa in atto di modalità pratiche riguardanti aspetti quali il finanziamento, la gestione e le possibili sinergie⁴¹⁷. Questa fase culminerà nella pubblicazione di una proposta di regolamento quadro;
- una fase di vera e propria attuazione, tenendo presente che l'implementazione dovrà essere graduale e, nel caso in cui i principi contabili di uno Stato membro si discostino notevolmente dagli EPSAS, richiederà più tempo, nonostante l'obiettivo sia il completamento del processo in tutti gli Stati membri nel medio termine.

Al momento il progetto è, dunque, in fase di valutazione e spetterà al Consiglio ed al Parlamento una decisione definitiva sul se e sul come implementare effettivamente gli EPSAS.

5.7 Analisi comparativa

Nei seguenti sotto-paragrafi si procederà all'analisi comparativa tra i sistemi contabili ed i modelli di bilancio statali dei paesi oggetto dell'analisi, al fine di esplicitare elementi comuni e caratteri di diversità.

Si osserverà, in primis, il processo di formazione ed approvazione del bilancio dello Stato e l'adozione dei principi contabili utilizzati nella redazione dello stesso.

Successivamente, si guarderà alla modalità di formulazione dei bilanci pluriennali, alla classificazione delle spese nonché all'analisi dei documenti di rendicontazione.

Infine, verranno messi in luce i modelli di contabilità applicati nei paesi in esame e verrà analizzato il grado di conformità degli standard contabili adottati in relazione agli IPSAS.

5.7.1 Formazione e approvazione del bilancio dello Stato

Alla luce di quanto esposto nei precedenti paragrafi in merito al processo di formazione e approvazione del bilancio, si sottolinea come nella maggior parte dei paesi analizzati il processo di formazione del bilancio inizi con la Circolare del Ministero dell' Economia e delle Finanze che definisce le linee guida che i Ministeri devono seguire per formulare le proprie previsioni.

Successivamente, poi, si apre una fase di negoziazione con il Ministero delle finanze al termine del quale il bilancio viene presentato al Parlamento per l'approvazione.

⁴¹⁷ Questa fase dovrebbe culminare nella pubblicazione di una proposta di regolamento quadro.

Diverso rispetto ai casi precedenti è il processo di formazione ed approvazione del bilancio nel Regno Unito, nel quale non esiste una legge che disciplina la preparazione del bilancio ed è evidente il potere detenuto dal Governo per il tramite del Ministero del Tesoro.

Quest'ultimo, infatti, gioca un ruolo determinante essendo l'unico a poter proporre la determinazione delle entrate e delle spese mentre al Parlamento è lasciato un potere incisivo sicuramente minore rispetto agli altri stati.

Entrando nel dettaglio, ogni dipartimento è tenuto a predisporre i documenti che contengono le previsioni di spesa, le quali vengono poi successivamente discusse e valutate dal Ministero del Tesoro.

Infine, il progetto di bilancio viene preparato da quest'ultimo e trasmesso al Governo per la approvazione.

5.7.2 Il bilancio di previsione dello Stato ed i sistemi di contabilità adottati

Per quanto riguarda il bilancio di previsione dello Stato, in tutti i paesi analizzati, si rileva come questo abbia funzione autorizzatoria.

Guardando ai criteri utilizzati per la sua redazione troviamo in alcuni paesi l'utilizzo di sistemi di *cash accounting*, in altri l'utilizzo di sistemi misti basati sia su contabilità di tipo *cash* (ovvero basati sulla cassa) che di tipo *accrual* (ovvero basati sulla competenza economica) oppure sistemi dove troviamo contabilità di tipo *cash* insieme all'utilizzo della competenza finanziaria.

Per quanto attiene alla Francia, il bilancio di previsione è di tipo autorizzatorio ed i criteri utilizzati per la sua predisposizione sono quelli della cassa, della competenza finanziaria e della competenza economica.

In Spagna, invece, essendo il paese caratterizzato da forti autonomie, il bilancio di previsione delle amministrazioni centrali oltre ad essere di tipo autorizzatorio è basato sulla cassa e sulla competenza economica⁴¹⁸.

In Germania, si ha come in Spagna ed in Francia un bilancio di tipo autorizzatorio ma bisogna specificare come solo quello federale venga redatto per cassa, mentre per quanto riguarda i Lander godono di ampia libertà nella scelta dei criteri contabili da utilizzare per la predisposizione del documento contabile⁴¹⁹. Al riguardo abbiamo visto come la maggior parte di essi utilizzino il criterio della cassa mentre pochi altri quello della competenza economica.

⁴¹⁸ Cfr. *Il bilancio di cassa. Primi approfondimenti*, Ministero dell'Economia e delle finanze, 2011.

⁴¹⁹ Cfr. *Il bilancio di cassa. Primi approfondimenti*, Ministero dell'Economia e delle finanze, 2011.

Nel Regno Unito, il bilancio di previsione ha funzione autorizzatoria e viene redatto esclusivamente in termini di competenza economica.

Anche in Italia, infine, il bilancio di previsione è di tipo autorizzatorio ma viene redatto in termini di competenza finanziaria e di cassa.

Più precisamente, l'art.42 della legge n.196/2009, originariamente disciplinava il passaggio da un bilancio redatto sia in termini di competenza che di cassa ad un bilancio redatto in termini di sola cassa con l'affiancamento a fini conoscitivi di un prospetto compilato in termini di competenza.

Le recenti modifiche alla legge di contabilità n.196/2009, avvenute con la legge n.39/2011, mantengono l'attenzione verso il bilancio di cassa, prevedendone il rafforzamento ma allo stesso tempo confermano la competenza finanziaria come criterio di redazione del bilancio⁴²⁰.

Quindi nella nuova formulazione, si prevede il significativo rafforzamento del ruolo, soprattutto programmatico e gestionale, del bilancio di cassa in un sistema misto di cassa e di competenza finanziaria.

In generale, si può affermare come nonostante ci troviamo di fronte a sistemi simili nei paesi analizzati, nel dettaglio il sistema italiano e quello francese sono gli unici a dare maggiore preminenza alla competenza finanziaria⁴²¹.

Per la redazione del bilancio di previsione tutti i paesi oggetto dell'indagine ad eccezione del Regno Unito, utilizzano il criterio basato sulla cassa, il quale per quanto attiene alla Spagna e alla Germania viene affiancato dal criterio di competenza economica, per quanto riguarda l'Italia viene affiancato dal criterio della competenza finanziaria e per quanto riguarda la Francia viene affiancato sia dal criterio della competenza finanziaria che da quello della competenza economica.

Nel Regno Unito vediamo l'adozione del criterio della competenza economica (*accrual accounting*) nella redazione del bilancio di previsione.

⁴²⁰ Art. 5 legge n. 39/2011.

⁴²¹ “Il sistema italiano è l'unico tra i paesi occidentali che dà preminenza alla competenza finanziaria. Minore attenzione è stata posta sulle rilevazioni di cassa, come testimoniato dal fatto che, ancora oggi, non si dispone di un vero e proprio bilancio di cassa nemmeno per lo Stato.”, così Pisauro G., Viscovo V., *Note sulle procedure di bilancio*, in *Politica Economica* n. 2, 2008.

Tabella 5.3 – Bilancio di previsione dello Stato

Criterio/Paesi	Francia	Spagna	Germania	Regno Unito	Italia
Funzione autorizzatoria	x	x	x	x	x
Criterio di cassa	x	x	x		x
Criterio della competenza finanziaria	x				x
Criterio della competenza economica	x	x	x	x	

Fonte: elaborazione propria.

Passando all'analisi dei sistemi di contabilità utilizzati, si sottolinea come nella maggior parte dei paesi analizzati sia implementata la contabilità economico-patrimoniale ad eccezione dell'Italia.

Nello specifico, per quanto attiene alla Francia, con l'introduzione della *Loi organique relative aux lois de finances (L.O.L.F.)* è stato rivisto l'intero sistema di contabilità pubblica prima basato esclusivamente sulla cassa.

Ora a livello nazionale coesistono tre tipi diversi di contabilità:

- la contabilità budgetaria o finanziaria riguardo l'autorizzazione e l'esecuzione del bilancio e quindi riguardo impegni e pagamenti;
- la contabilità economico-patrimoniale redatta per competenza economica e in partita doppia e volta a descrivere la situazione patrimoniale dello Stato;
- la contabilità dei costi o analitica che mira a completare l'informazione destinata al Parlamento con informazioni sui costi delle singole azioni.

Oggi, quindi, in Francia si utilizza il criterio della cassa, quello della competenza finanziaria e quello della competenza economico-patrimoniale.

Nel Regno Unito l'analisi ha rivelato la piena adozione della contabilità di tipo economico-patrimoniale (*accrual accounting*).

Nello specifico, è stata la Resource Accounting and Budgeting ad averla introdotta, accompagnandola con una serie di principi contabili di riferimento andando così a colmare quel vuoto che il sistema di cassa per circa un secolo e mezzo aveva provocato.

Per quanto attiene alla Spagna, invece, la base contabile utilizzata è duplice: da un lato si utilizza un sistema di cassa modificata per l'esecuzione del bilancio, dall'altro esiste una contabilità di tipo "accrual" modificata che utilizza il metodo di registrazione della partita doppia e che consente quindi la redazione di documenti di sintesi contenenti informazioni di tipo economico-patrimoniale.

Caso diverso, invece, è quello della Germania in cui sia il Governo Federale che i Lander adottano un sistema contabile basato fundamentalmente sul principio della cassa (*cash accounting*) ma "modificato" in modo tale che esso rappresenti anche la situazione patrimoniale, con la sola eccezione di Amburgo e dell'Assia i quali utilizzano un sistema basato sulla contabilità economico-patrimoniale e quindi di tipo *accrual*.

Per quanto riguarda, infine, l'Italia troviamo adottata una contabilità di cassa unitamente ad una contabilità di tipo finanziario con un potenziamento avvenuto con le recenti modifiche alla legge di contabilità e finanza pubblica n.196/2009 del ruolo della cassa.

Riguardo l'utilizzo della competenza economica si sottolinea come la stessa legge di riforma della contabilità e della finanza pubblica n.196/2009 con l'art. 36, rafforza, poi, il ruolo della contabilità economica prevedendo quale allegato al rendiconto generale dello Stato un documento conoscitivo per le risultanze economiche per ogni Ministero.

In questo modo, si consente all'organo legislativo la conoscenza e l'approfondimento tempestivo delle informazioni economiche (costi) a completamento del quadro informativo generale relativo al bilancio.

Alla luce dell'analisi appena effettuata e come si rileva dalla seguente tabella, in tutti i paesi analizzati si utilizza un sistema contabile che permette la rilevazione anche di valori economico-patrimoniali, ad eccezione dell'Italia.

Tabella 5.4 – Sistema di contabilità utilizzato

Criterio/Paesi	Francia	Spagna	Germania	Regno Unito	Italia
Contabilità economico-patrimoniale	x	x	x	x	
Contabilità di cassa		x	x		x
Contabilità finanziaria					x
Contabilità budgetaria	x				
Contabilità dei costi o analitica	x				

Fonte: elaborazione propria.

Il motivo per il quale nel nostro paese si è preferito un sistema su base *cash* in controtendenza con le scelte effettuate dagli altri paesi oggetto dell'analisi, è presumibilmente il fatto che il nostro paese è un paese con una forte tradizione giuridica e la scelta di un sistema su base *cash* discende dall'intento di controllare l'esercizio del potere di sovranità del Parlamento. Un sistema su base *cash* consente, infatti, di esercitare un vincolo più stringente alla gestione poiché richiede un controllo *ex ante* sull'impiego del denaro pubblico, ovvero prima che questo venga speso.

A livello europeo, invece, si preferisce una contabilità di tipo *accrual* proprio sulla base del fallimento della contabilità di tipo *cash*.

L'utilizzo di quest'ultima si è rivelato un fallimento a causa dei crescenti livelli di indebitamento pubblico. Si è dimostrato, infatti, come nonostante il suo utilizzo e quindi l'implementazione di un controllo *ex ante* gli stati si siano comunque indebitati tanto.

5.7.3 Adozione del bilancio pluriennale

Riguardo all'adozione del bilancio pluriennale, dall'indagine effettuata in tutti i Paesi, si può rilevare come in ciascuno di questi venga redatto un bilancio di tipo pluriennale e che questo assuma, in alcuni casi, anche funzione autorizzatoria.

Nello specifico, il bilancio pluriennale di Francia, Spagna, Germania, Regno Unito e Italia differisce sia per contenuti contabili che per durata temporale.

Per quanto riguarda la Francia, la durata del bilancio pluriennale è di 4 anni ed il principio utilizzato per la sua redazione è quello della competenza economica.

Anche per quanto riguarda la Spagna il bilancio pluriennale viene redatto secondo il principio della competenza economica anche se quest'ultimo a differenza del caso francese ha durata triennale.

Anche per il Regno Unito la durata del bilancio pluriennale è di 3 anni ma in questo caso troviamo una sua predisposizione sia secondo il principio della cassa che secondo quello della competenza economica.

Passando al caso della Germania, vediamo come la durata del bilancio pluriennale è di cinque anni e che i valori contabili di quest'ultimo sono determinati secondo il principio della competenza finanziaria.

Infine, passando all'analisi del bilancio pluriennale italiano si vede come a seguito dell'introduzione della legge n.196/2009 viene predisposto un bilancio pluriennale riferito al successivo triennio e redatto in termini sia di competenza finanziaria che di cassa.

La precedente normativa prevedeva, invece, un bilancio pluriennale redatto in soli termini di competenza finanziaria.

Alla luce di quanto sopra esposto, nonché come viene riassunto nella seguente tabella, è possibile notare come i Paesi oggetto dell'analisi abbiano optato, in sintesi, per soluzioni diverse nella redazione del bilancio pluriennale.

Tabella 5.5 – Adozione del bilancio pluriennale

Contenuto/Paesi	Francia	Spagna	Germania	Regno Unito	Italia
Adozione	x	x	x	x	x
Durata in anni	4	3	5	3	3
Contenuto di cassa				x	x
Contenuto di competenza finanziaria			x		x
Contenuto di competenza economica	x	x		x	

Fonte: elaborazione propria.

5.7.4 La classificazione delle spese

Riguardo la classificazione delle spese nei bilanci statali dei paesi oggetto dell'analisi comparativa vediamo come in Francia, sia la *Loi organique relative aux lois de finances* (*L.O.L.F.*) a disciplinare la classificazione delle spese suddividendole come segue:

- *Missioni*, che sono di competenza esclusiva del Governo e corrispondono alle grandi politiche dello Stato; esse rappresentano l'unità di voto parlamentare del bilancio;
- *Programmi*, che raggruppano gli stanziamenti destinati a mettere in atto un'azione o un insieme di azioni che dipendono da uno stesso Ministero; il Programma costituisce l'unità di autorizzazione parlamentare della spesa;
- *Azioni*, che individuano con maggiore precisione le finalità e la destinazione degli stanziamenti; in alcuni casi le azioni possono essere molto ampie perciò possono essere suddivise in sotto-azioni che spesso vanno a specificare l'ente o il soggetto destinatario della politica individuata nell'azione.

Lo stanziamento di spesa per ogni programma viene poi anche classificato in "titoli" ed in "categorie".

Nello specifico, abbiamo i seguenti sette titoli di spesa:

- TITOLO I: dotazioni dei poteri pubblici;
- TITOLO II: spese del personale;
- TITOLO III: spese di funzionamento;
- TITOLO IV: oneri del debito pubblico;
- TITOLO V: spese d'investimento;
- TITOLO VI: spese d'intervento;
- TITOLO VII: spese per operazioni finanziarie.

In Spagna, invece, per quanto riguarda le spese abbiamo tre tipi di classificazione:

- una *classificazione organica*, per centri di responsabilità. Questa classificazione a sua volta, raggruppa i centri di responsabilità delle spese in tre grandi aree: 1) Ministeri di spesa; 2) altri ministeri, governi regionali e locali, fondi imprevisti, fondi Unione Europea; 3) altri organi;
- una *classificazione per programmi*, introdotta nel 2005 e rappresentante le politiche di spesa. Questo tipo di classificazione si suddivide in cinque aree di spesa, ripartite in ventisei politiche di spesa a loro volta articolate in

raggruppamenti di programmi. L'unità elementare è, quindi, costituita dal programma;

- una *classificazione economica*, secondo la natura economica della spesa. Nell'ambito di tale classificazione le spese sono classificate in capitoli ed i capitoli vengono a loro volta suddivisi in articoli.

In Germania non è prevista, invece, una classificazione per programmi ed i titoli di ogni capitolo di bilancio vengono classificati in relazione alla funzione e all'oggetto.

Nello specifico, dunque, le spese dello Stato vengono classificate in:

- *Capitoli*, in base allo scopo. Per ogni ministero sono previsti almeno tre capitoli: uno è riferito al Ministero in senso stretto, il secondo individua le autorizzazioni generali, il terzo riporta le uscite per importanti aree di intervento nonché le istituzioni che fanno capo al Ministero;

- *Titoli*, che si riferiscono all'oggetto di spesa ed indicano l'autorizzazione a spendere per l'anno di previsione. I titoli identificano l'unità elementare del bilancio e l'unità di voto parlamentare.

Per quanto riguarda il Regno Unito, anzitutto è da riportare l'ammontare netto per ogni "*Request for Resources*" (*RfR*) che costituisce l'unità di riferimento per ogni singolo voto da parte del Parlamento.

Le *Request for Resources* vengono classificate in modo analitico e vengono poi suddivise in sezioni che vanno ad individuare i singoli settori di spesa all'interno dei quali il dipartimento interverrà per raggiungere gli obiettivi dichiarati.

Le varie sezioni di spesa sono poi assegnate ai "*Departmental Expenditure Limit*" se la previsione viene effettuata pluriennalmente ed agli "*Annual Managed Expenditure*" se la previsione è effettuata ogni anno.

In ultimo, il montante delle spese previsto per ogni *Request for Resources* nel suo complesso per ogni sezione viene suddiviso tra spese correnti e spese in conto capitale.

Passando, infine, al caso italiano vediamo come a seguito della legge n.196/2009 le spese dello Stato risultano classificate come segue:

- *Missioni*, che rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti con la spesa;

- *Programmi*, ai fini dell'approvazione parlamentare. I programmi, quali aggregati diretti al perseguimento degli obiettivi nell'ambito delle missioni, sono suddivisi in macroaggregati per spese di funzionamento, di interventi, per trattamenti di quiescenza e altri trattamenti integrativi o sostitutivi di quest'ultimi,

per oneri del debito pubblico, per oneri comuni di parte corrente, per investimenti e per oneri comuni in conto capitale;

- *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.

Inoltre, in base alla classificazione economica le spese vengono ripartite nei titoli seguenti:

- TITOLO I: spese correnti;
- TITOLO II: spese in conto capitale;
- TITOLO III: spese per il rimborso di prestiti.

Come si può ben notare, non esiste un'uniformità nella classificazione delle spese fra i vari Stati analizzati.

Gli unici punti in comune riguardo la classificazione delle spese li troviamo per Italia e Francia, in quanto entrambe classificano le spese per Missioni e Programmi.

In ultimo, da notare come anche la Spagna compia una classificazione per Programmi bensì non anche per Missioni.

Tabella 5.6 – La classificazione delle spese

	Francia	Spagna	Germania	Regno Unito	Italia
Missioni, Programmi, Azioni	x				
Classificazione organica, per programmi, economica		x			
Capitoli, Titoli			x		
Request for Resources				x	
Missioni, Programmi, Capitoli					x

Fonte: elaborazione propria.

5.7.5 I documenti di rendicontazione

Per quanto attiene ai documenti di rendicontazione, ovvero ai documenti che compongono il rendiconto generale dello Stato, questi risultano avere caratteristiche proprie in tutti i paesi analizzati.

In Francia, secondo quanto previsto dall'art. 54 della *Loi organique relative aux lois de finances* (L.O.L.F.), nel momento in cui viene approvato il rendiconto, ossia la *Loi de règlement*, è obbligatorio allegare a quest'ultimo la seguente serie di documenti:

- il prospetto nel quale sono riportate le voci di entrata e di spesa previste nel bilancio preventivo e realizzate nell'esercizio finanziario;
- le note esplicative delle voci di entrata e di spesa;
- i rapporti annuali di performance;
- le relazioni esplicative del risultato della contabilità economico-patrimoniale;
- il "*Compte general de l'Etat*", che comprende il Conto economico, lo Stato patrimoniale, il saldo generale dei conti e la valutazione degli impegni fuori bilancio dello Stato.

Scopo della *Loi de règlement* è proprio quello di garantire la veridicità dei documenti della "*Loi de finances*" iniziale e valutare in questo modo la qualità della gestione e della politica di finanza pubblica perseguita, verificando in tal modo i risultati.

In Spagna, secondo la *Ley General Presupuestaria* tutti i soggetti appartenenti al settore pubblico statale hanno l'obbligo di redigere la *Cuenta Generales del Estado* (il rendiconto generale), entro tre mesi dalla fine dell'esercizio.

Tale documento fornisce informazioni riguardo la situazione economica, finanziaria e patrimoniale del settore pubblico statale, il risultato economico-patrimoniale di esercizio ed il grado di raggiungimento degli obiettivi prefissati.

La *Cuenta Generales del Estado* si compone dei seguenti documenti di sintesi:

- *el "Balance"*, ossia il Conto del Patrimonio;
- *la "Cuenta del resultado economico-patrimonial"*, ossia il Conto Economico;
- *el "Estado de liquidacion del Presupuesto"*, ossia lo Stato di liquidazione del bilancio di previsione;
- *el "Estado de cambios en el patrimonio neto"*, ossia lo Stato delle variazioni del Patrimonio netto;
- *el "Estado de flujos de efectivo"*, ossia lo Stato del flusso di cassa;
- *la "Memoria"*, ossia una specie di Nota integrativa.

In Germania spetta al Ministero delle Finanze presentare il rendiconto della gestione dell'anno finanziario al Parlamento la cui funzione è quella di controllo, ossia della verifica della

regolarità della gestione del bilancio, escludendo, invece, ogni valutazione riguardo l'efficacia, l'efficienza ed il grado di conseguimento degli obiettivi.

Il rendiconto illustra le entrate e le spese pagate e verifica se ed in che modo siano state rispettate le previsioni del bilancio, evidenziando gli effetti patrimoniali delle operazioni di gestione.

Nel dettaglio il rendiconto tedesco si compone dei seguenti documenti:

- il Conto del bilancio;
- il prospetto riassuntivo della situazione di cassa;
- il prospetto riassuntivo dei risultati di bilancio;
- il prospetto delle attività e delle passività.

Per quanto riguarda il Regno Unito, l'introduzione della contabilità economica ha fortemente incrementato il numero delle informazioni che i dipartimenti devono fornire al Parlamento per rendere conto dell'utilizzo effettuato delle risorse.

Alla luce di ciò, ogni dipartimento deve elaborare la serie seguente di documenti denominati "Resource accounts":

- il "*Summary of Resource*", ossia il conto delle risorse stanziare e consumate;
- l'"*Operating Cost Statement*", ossia un conto dei costi e dei ricavi;
- il "*Balance Sheet*", ossia lo Stato patrimoniale;
- il "*Cash flow Statement*", ossia un conto sull'origine e la destinazione dei flussi di cassa.

Infine, per quanto riguarda l'Italia, secondo quanto disciplinato dalla legge n.196/2009, entro il mese di giugno il Ministro dell'Economia e delle Finanze presenta alle Camere il *Rendiconto Generale dello Stato* al 31 dicembre dell'anno precedente, articolato per Missioni e Programmi.

Il rendiconto generale dello Stato riassume ed illustra i risultati della gestione dell'anno finanziario ed è costituito dal:

- *Conto del bilancio*;
- *Conto generale del patrimonio*.

Le disposizioni contenute nella legge di contabilità e finanza pubblica n.196/2009 prevedono, poi, che al *Rendiconto Generale dello Stato*, venga allegata, per ciascuna Amministrazione, una *Nota integrativa* articolata come il rendiconto per Missioni e Programmi ed un *Rendiconto Economico*.

La nota integrativa illustra i risultati conseguiti con la gestione in riferimento agli obiettivi fissati con le previsioni di bilancio, le risorse finanziarie impiegate e gli indicatori che ne misurino il grado di raggiungimento.

Il Rendiconto economico consente, invece, all'organo legislativo la conoscenza e l'approfondimento tempestivo delle informazioni economiche (i costi sostenuti dalle amministrazioni) a completamento del quadro informativo generale relativo al bilancio.

Dall'analisi dei documenti di rendicontazione dei paesi oggetto della comparazione possiamo notare come il Regno Unito, paese nel quale è implementato un sistema contabile su base *accrual*, fornisca attraverso i documenti che compongono il rendiconto generale dello Stato maggiori informazioni rispetto ai paesi il cui sistema contabile è su base *cash*.

Tabella 5.7 – I documenti di rendicontazione

	Francia	Spagna	Germania	Regno Unito	Italia
Documenti di rendicontazione	Prospetto voci di entrata e di spesa; Note esplicative voci di entrata e di spesa; Rapporti annuali di performance; Relazioni esplicative risultato contabilità; Compte general de l'Etat.	El Balance; La Cuenta del resultado economico-patrimonial; El Estado de liquidacion del Presupuesto; El Estado de cambios en el patrimonio neto; El Estado de flujos de efectivo; La memoria.	Conto del bilancio; Prospetto situazione di cassa; Prospetto risultati di bilancio; Prospetto attività e passività.	Summary of Resource; Operating Cost Statement; Balance Sheet; Cash Flow Statement.	Conto del bilancio; Conto generale del patrimonio.

Fonte: elaborazione propria.

Tabella 5.8 – Tabella comparativa delle principali caratteristiche del bilancio dello Stato e dei sistemi contabili di Francia, Spagna, Germania, Regno Unito e Italia

Elementi di confronto	Francia	Spagna	Germania	Regno Unito	Italia
Bilancio di previsione dello Stato					
Funzione autorizzatoria	x	x	x	x	x
Criterio di cassa	x	x	x		x
Criterio della competenza finanziaria	x				x
Criterio della competenza economica	x	x	x	x	
Sistemi di contabilità utilizzati					
Contabilità economico-patrimoniale	x	x	x	x	
Contabilità di cassa		x	x		x
Contabilità finanziaria					x
Contabilità budgetaria	x				
Contabilità analitica	x				
Bilancio pluriennale					
Adozione	x	x	x	x	x
Durata in anni	4	3	5	3	3
Contenuto di cassa				x	x
Contenuto di competenza finanziaria			x		x
Contenuto di competenza economica	x	x		x	
Classificazione delle spese					
Missioni, Programmi, Azioni	x				
Classificazione organica, per programmi, economica		x			
Capitoli, Titoli			x		
Request for Resources				x	
Missioni, Programmi, Capitoli					x
Composizione Rendiconto generale dello Stato					
Documenti di rendicontazione	Prospetto voci di entrata e di spesa; Note esplicative voci di entrata e di spesa; Rapporti annuali di performance; Relazioni esplicative risultato contabilità; Compte general de l'Etat.	El Balance; La Cuenta del resultado economico-patrimonial; El Estado de liquidacion del Presupuesto; El Estado de cambios en el patrimonio neto; El Estado de flujos de efectivo; La memoria.	Conto del bilancio; Prospetto situazione di cassa; Prospetto risultati di bilancio; Prospetto attività e passività.	Summary of Resource; Operating Cost Statement; Balance Sheet; Cash Flow Statement.	Conto del bilancio; Conto generale del patrimonio.

Fonte: elaborazione propria.

5.7.6 Standard contabili applicati avendo i principi IPSAS come punto di riferimento

Nell'ultima parte dell'analisi comparativa, abbiamo concentrato la nostra attenzione sul qualificare gli standard contabili applicati, nei paese oggetto della comparazione, prendendo in considerazione gli IPSAS (International Public Sector Accounting Standard) come sistema di riferimento.

In particolare, abbiamo effettuato una valutazione su:

- la complessità delle disposizioni contabili adottate;
- il modello contabile applicato;
- la conformità degli standard contabili adottati ai principi IPSAS;
- le principali problematiche relative all'applicazione degli standard di contabilità IPSAS.

In relazione alla complessità relativa alle disposizioni contabili⁴²², possiamo notare come i paesi con sotto-settori di Governo siano quelli che presentano configurazioni contabili più complesse.

La figura sottostante rileva, poi, come i Paesi con configurazioni contabili complesse siano spesso Paesi aventi un governo di tipo federale.

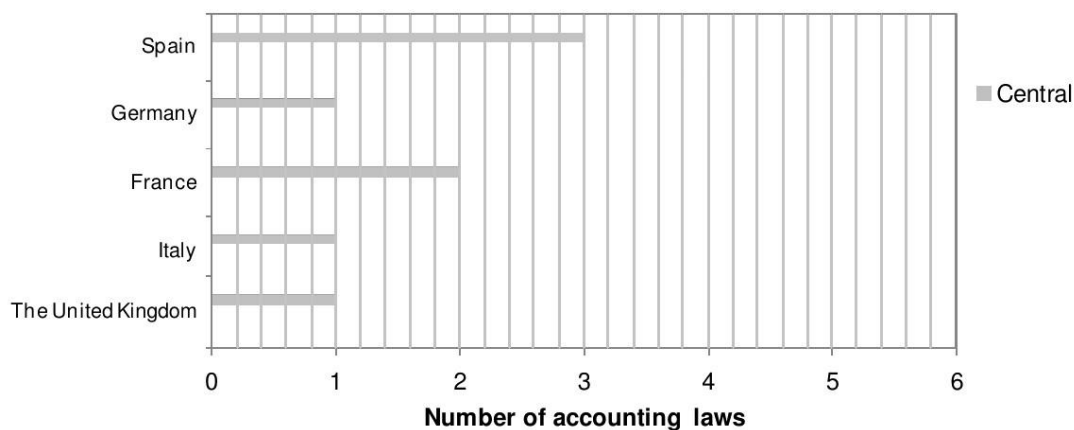
Quest'ultimi, infatti, avendo una certa indipendenza economica e politica sono liberi di emanare e di seguire le "loro" leggi contabili.

Riguardo ai paesi oggetto della nostra analisi, possiamo notare come la Spagna è il paese che presenta il maggior numero di disposizioni contabili, seguita dalla Francia.

Per quanto attiene invece al Regno Unito, alla Germania e all'Italia osserviamo come questi paesi si collocano più o meno tutti intorno allo stesso valore per quanto attiene il numero di disposizioni contabili adottate.

⁴²² In questo contesto, la complessità delle configurazioni contabili deve essere intesa come una serie di leggi contabili e standard. In generale, più grande è il numero delle leggi contabili in vigore e più complessi saranno le configurazioni contabili di un Paese.

Figura 5.8 - Complessità disposizioni contabili adottate



Fonte: Ernst & Young, *Overview and comparisons of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States*, in <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>, 2012, (figura riadattata per lo studio in oggetto).

Riguardo al modello contabile applicato nei paesi in esame, vediamo come in relazione ai bilanci finanziari ed ai documenti di rendicontazione studiati possiamo avere:

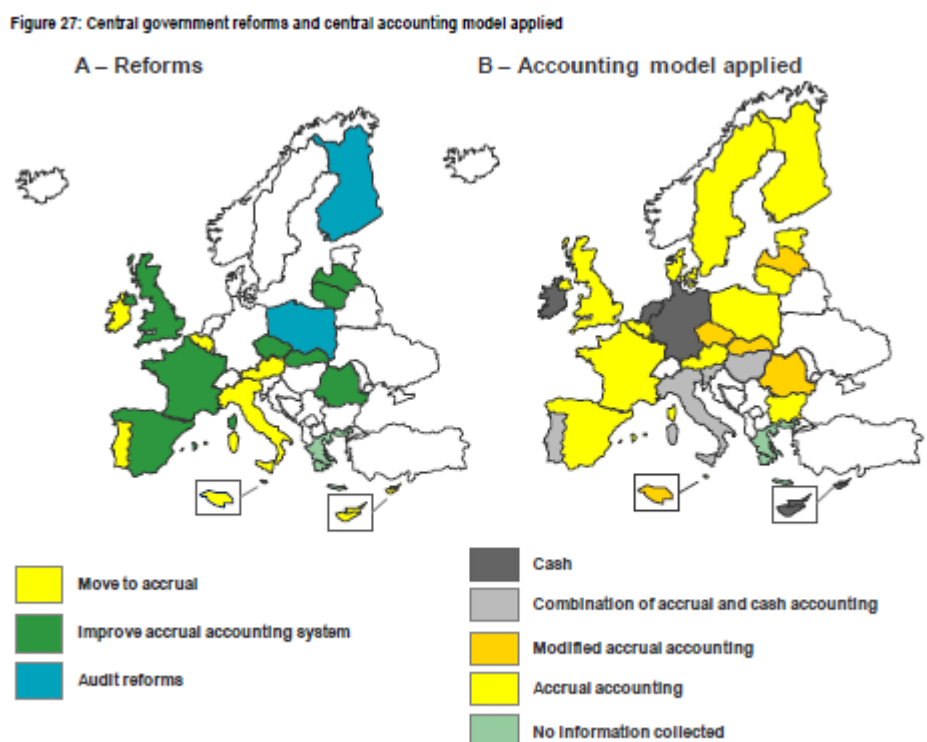
- un modello su base *cash* (basato sulla contabilità di cassa);
- un modello di *cash* modificato;
- un modello in base *accrual* (basato sulla contabilità di competenza economica);
- un modello in base *accrual* modificato.

Nello specifico nella seguente figura, possiamo osservare che, Regno Unito, Francia e Spagna hanno adottato riforme per l'implementazione dei propri sistemi contabili mentre l'Italia solo adesso sta compiendo i primi passi verso un processo di riforma.

Possiamo notare, inoltre, come Regno Unito, Francia e Spagna adottano modelli contabili di tipo *accrual*, mentre la Germania un modello contabile su base *cash*.

Particolare il caso dell'Italia la quale adotta una “*combination of accrual and cash accounting*”, ovvero un sistema misto basato sia sulla competenza che sulla cassa.

Figura 5.9 - Modelli di contabilità applicati



Fonte: Ernst & Young, *Overview and comparisons of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States*, in <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>, 2012, (figura riadattata per lo studio in oggetto).

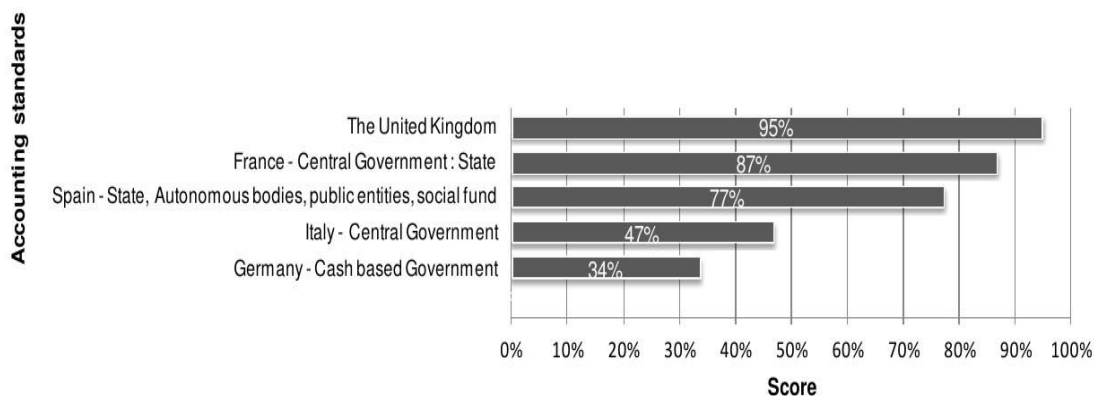
In relazione agli standard contabili adottati da Francia, Germania, Spagna, Italia e Regno Unito, e più precisamente alle componenti dei bilanci ed ai principi richiesti dall'IPSAS, possiamo osservare come i paesi che adottano una contabilità di tipo *accrual* risultano più vicini ai principi IPSAS a differenza dei paesi che adottano una contabilità di tipo *cash*.

Inoltre, sembra che paesi con sistemi contabili complessi abbiano standard di contabilità difforni da quella di tipo IPSAS mentre paesi con sistemi contabili semplici abbiano una contabilità che segue gli standard IPSAS⁴²³.

La figura sottostante riporta il grado di conformità ai principi IPSAS per i paesi in esame, oggetto della comparazione.

⁴²³ Ernst & Young, *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States – Final report*, 2012.

Figura 5.10 - Conformità standard contabili ai principi IPSAS



Fonte: Ernst & Young, *Overview and comparisons of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States*, in <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>, 2012, (figura riadattata per lo studio in oggetto).

Come si evince dalla figura, gli standard di contabilità del Regno Unito sembrano essere quelli più vicini ai principi IPSAS con una conformità di oltre il 95%.

Questo si spiega in quanto, gli standard contabili inglesi prevedono l'applicazione degli IFRS delle imprese private adattati alle specificità del settore pubblico e l'IPSAS segue proprio una logica simile prendendo gli IFRS come punto di partenza e cercando di adattarli al settore pubblico⁴²⁴.

Tale similitudine spiega la prossimità di entrambi gli standard contabili.

Per quanto riguarda la Francia e Spagna, invece, troviamo una conformità agli standard contabili IPSAS rispettivamente pari all'87% ed al 77%.

Analizzando l'Italia e la Germania troviamo dati che evidenziano una bassa corrispondenza tra gli standard contabili adottati e le indicazioni ed i principi IPSAS.

L'Italia, infatti, presenta una percentuale di conformità del 47% mentre la Germania una percentuale di appena il 34%.

E' interessante osservare come, tutte le contabilità di tipo *cash* hanno comunque un tasso di conformità agli IPSAS maggiore di zero.

⁴²⁴ Cfr. S. Pozzoli, R. Mazzotta, *Un processo di armonizzazione che mortifica la contabilità pubblica*, in *Azienda Pubblica* n. 1, 2012.

Ciò dimostra che, anche i paesi i quali adottano modelli di *cash accounting* seguono, comunque, alcuni dei requisiti dei modelli di contabilità di tipo *accrual*, basati quindi sulla competenza economica.

Al contrario, i paesi che adottano contabilità di tipo *accrual* possono avere gradi di conformità minori con i principi e gli standard contabili IPSAS.

Inoltre, va sottolineato come paesi come la Francia con sistema contabile abbastanza complesso, si dimostra abbiano comunque standard contabili applicati molto vicini a quelli dell'IPSAS.

Aldilà dei dati numerici, in ogni caso, è importante sottolineare come vi sia una grande eterogeneità in termini di pratiche contabili nei paesi in esame.

Dall'analisi comparativa effettuata è emerso che la tendenza ad applicare sistemi contabili su base *accrual* è più forte per i paesi con sistemi legislativi partecipativi, con uno stile democratico di partecipazione dei cittadini, con forti tradizioni contabili, con un'armonizzazione verticale e con un sistema finanziario centralizzato.

Prendendo gli IPSAS come riferimento, gli standard contabili variano, infatti, dal 30% ad oltre il 90%.

Riguardo, infine, alle principali problematiche relative all'applicazione degli standard di contabilità IPSAS, alla base della non adozione troviamo le seguenti motivazioni⁴²⁵:

- non completezza: gli standard IPSAS si ritiene non coprano le tematiche contabili chiave dei Governi;
- non preminenza: l'adozione degli standard IPSAS non è considerata una priorità in quanto altre questioni contabili sembrano essere più importanti prima di considerare l'adozione degli IPSAS;
- costosità: l'adozione degli standard IPSAS è considerata troppo costosa in termini di implementazione del modello contabile, formazione del personale, miglioramento dei sistemi informativi;
- complessità: l'adozione degli standard IPSAS è considerata troppo complessa;
- teoricità: gli standard di contabilità IPSAS sono considerati troppo teorici e difficilmente applicabili agli standard contabili nella pratica.

In sintesi, la prevalenza di un orientamento che vede problematica l'applicazione degli IPSAS è dovuta al fatto che i modelli contabili dei paesi devono essere migliorati prima di considerare un cambiamento verso gli IPSAS.

Da sottolineare poi, come anche nei paesi per i quali l'adozione degli IPSAS non rappresenterebbe comunque un grosso problema, prevalga il pensiero per il quale i costi da

⁴²⁵ Cfr. Ernst & Young, *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States – Final report*, 2012.

sostenere per il passaggio agli standard IPSAS siano ritenuti troppo alti comparati ai benefici che ne deriverebbero⁴²⁶.

⁴²⁶ Questo pensiero prevale soprattutto in quei paesi che adottano un sistema contabile basato sulla competenza economica i quali vedono negli standard IPSAS nient'altro che un sistema basato sulla competenza economica ed in quanto tale ritengono che il costo di cambiare verso l'IPSAS ecceda i benefici. Cfr. Ernst & Young, *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EUMember States – Final report*, 2012.

CONCLUSIONI

La crisi finanziaria del 2007 e la conseguente necessità di risanare i conti pubblici e di meglio coordinare le politiche ed i conti dei paesi appartenenti all'Unione Europea hanno generato richieste di una maggiore qualità dei dati contabili (trasparenza), pressioni verso l'armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche sia a preventivo che a consuntivo ed una forte centralizzazione dei processi decisionali e dei vincoli di bilancio.

Questo studio ha inteso analizzare il collegamento fra sistemi di accounting pubblico a livello micro e macro nei Paesi UE, le differenze e le modifiche necessarie fra i vari paesi in modo da migliorare la comparabilità, supportare l'armonizzazione del processo e fornire una comprensione migliore della relazione fra le informazioni della contabilità di governo - GA (prospettiva microaccounting) e quella della contabilità nazionale - NA (prospettiva macroaccounting).

La contabilità nazionale -NA ha come scopo principale quello di fornire informazioni sugli indicatori chiave di aggregazione (ad esempio il PIL, il reddito nazionale, il livello dei risparmi e dei consumi) dell'attività economica di tutte le organizzazioni e delle famiglie di un Paese, in modo che un'intera economia nazionale possa essere misurata e comparata con gli aggregati di altri Paesi (Jones e Luder, 1996; Jones, 2003; Benito et al., 2007; Bos, 2008).

L'analisi ha evidenziato come la micro accounting del settore pubblico all'interno degli Stati membri abbia molte varianti e ciò rende difficile la comparazione fra i Paesi UE.

Lo studio ha, inoltre, dimostrato la sostanziale incoerenza tra i conti della contabilità di governo - GA (prospettiva microaccounting) e quelli della contabilità nazionale - NA (prospettiva macroaccounting).

La sorveglianza di bilancio dell'Unione Europea si basa su dati *accrual* elaborati secondo il SEC 95 (dal primo settembre 2014 SEC 2010), il che implica che i dati delle contabilità di governo - GA debbano essere rielaborati e convertiti in dati della contabilità nazionale - NA attraverso approssimazioni e modifiche che coinvolgono stime a livello macro.

Inoltre, quando i conti della contabilità nazionale – NA non esistono a livello micro, le transazioni finanziarie ed i bilanci annuali devono essere derivati da una serie di fonti diverse, portando ad una “discrepanza statistica” fra il disavanzo desunto dai conti non finanziari e quello desunto dai conti finanziari.

I sistemi di microaccounting possono basarsi su un sistema *cash* o su un sistema *accrual* o su un sistema misto. In tutti e tre i casi devono essere apportati degli adeguamenti per convertire i dati nel sistema di macroaccounting il quale segue, invece, un sistema esclusivamente su base *accrual*.

La mancanza di coerenza fra la contabilità di governo del settore pubblico e i dati *accrual* del SEC 95 è anche riconosciuta all'interno della Comunicazione della Commissione Europea del 15 aprile 2011 al Parlamento Europeo e al Consiglio Europeo: "Verso una gestione di qualità delle Statistiche Europee".

Questa comunicazione pone l'attenzione sulla necessità della qualità dei dati e delle informazioni a livello europeo e sull'appropriatezza di tutto il processo di produzione di tali informazioni. Per questo motivo, l'Eurostat promuove un sistema di armonizzazione degli standard della contabilità in base *accrual*, conformi al SEC.

Gli standard a cui la Commissione Europea si riferisce sono gli IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), che sebbene siano gli unici principi contabili per il settore pubblico riconosciuti a livello internazionale, attualmente non sono stati adottati da tutti gli Stati, ed anche laddove adottati gli stessi non sono stati attuati integralmente.

Gli IPSAS non possono essere implementati negli stati membri dell'UE così come sono formulati in quanto non descrivono, con sufficiente precisione, le pratiche contabili da seguire, dal momento che alcuni di essi danno la possibilità di scegliere tra vari trattamenti contabili, il che limita di molto la portata dell'armonizzazione.

L'insieme dei principi non è, poi, completo sul piano della copertura o della sua applicabilità pratica ad alcuni importanti tipi di flussi pubblici, quali le imposte e le prestazioni sociali e non tiene conto sufficientemente delle esigenze, delle caratteristiche e degli interessi specifici dell'informativa finanziaria per il settore pubblico.

È per questi ragioni che lo sviluppo futuro dell'armonizzazione degli standard di contabilità pubblica in Europa costituisce l'oggetto di un dibattito attuale e di fondamentale importanza per la sopravvivenza dell'unione monetaria. Tale dibattito si sta svolgendo attorno alla definizione di un insieme di principi contabili europei per il settore pubblico, i c.d. European Public Sector Accounting Standards - EPSAS.

L'applicazione degli EPSAS in tutta l'UE ridurrebbe considerevolmente la complessità dei metodi e del processo di compilazione usato per convertire i dati in maniera armonizzata e limiterebbe così i rischi per quanto riguarda l'affidabilità dei dati comunicati dagli Stati membri e pubblicati dall'Eurostat. Infatti, anche i paesi che hanno adottato un sistema di microaccounting su base *accrual* (adottando gli IPSAS) hanno sviluppato delle prassi contabili non omogenee.

Un'efficace armonizzazione degli standard di accounting fra tutti gli Stati membri permetterebbe agli stakeholder di analizzare la posizione finanziaria, la performance dei governi e la sostenibilità a lungo termine delle finanze pubbliche. La stessa permetterebbe, inoltre, di migliorare la trasparenza, la comparabilità e l'efficienza dei costi e fornirebbe le basi per

migliorare la gestione del settore pubblico rendendo possibile la derivazione di indicatori quali ad esempio deficit e debito direttamente dai sistemi di micro accounting.

Con riferimento alle riforme realizzate in Italia nell'ambito della nuova governance economica europea, approntate con l'obiettivo di difendere la stabilità dell'area euro, la contabilità pubblica, per anni ancorata ad una disciplina tradizionale e consolidata, è stata al centro di mutamenti di non marginale entità, a testimonianza di come questa disciplina abbia assunto ormai un ruolo cruciale nella rappresentazione degli andamenti di finanza pubblica del Paese.

Mai come in questi anni risultano di grande attualità le parole del Maestro Fabio Besta il quale affermava che *“se la buona politica fa le buone finanze puossi dire, con altrettanta verità, che non v'hanno buone finanze senza una buona contabilità”*.

L'analisi delle recenti riforme contabili mostra come il legislatore europeo abbia esercitato un'influenza notevole su quello nazionale, lasciando presagire una “centralizzazione” della politica di bilancio. Tale tendenza traspare nella legge n. 196 del 2009 per, poi, trovare definitiva consacrazione nella legge n. 39 del 2011 e, da ultimo, nella legge costituzionale n.1 del 2012. La riforma disegnata dalla legge n. 196 del 2009 costituisce un primo, concreto, tentativo di passaggio da una legge di contabilità di Stato ad una legge organica di contabilità delle amministrazioni pubbliche. Non a caso, la materia contabile e di bilancio viene inquadrata nell'ambito del coordinamento unitario della finanza pubblica e dell'armonizzazione contabile quale principale strumento di attuazione.

Pur condividendo l'approccio sistemico riguardo l'armonizzazione dei bilanci pubblici ci si chiede se la previsione di un sistema in cui convivono contabilità economico-patrimoniale (nel sistema informativo di bilancio) e contabilità finanziaria non porti, poi, ad una prevalenza della seconda sulla prima.

Anche se il sistema contabile è in grado di rilevare simultaneamente i fatti di gestione secondo le prospettive *cash* ed *accrual* (il sistema SICOGE in vigore dal 1 gennaio 2013 prevede la rilevazione integrata dei valori finanziari ed economici durante l'esercizio), la fase della programmazione finanziaria di bilancio e della rendicontazione sono ancora su base *cash*.

Lo studio condotto sulle riforme costituzionali europee volte ad inserire in Costituzione il principio del pareggio di bilancio rileva, anche in questo caso, un complesso scenario.

Le suddette riforme si collocano, anzitutto, in un rapporto che possiamo definire di causa-effetto con lo sviluppo dell'ordinamento dell'Unione europea. Si tratta di un rapporto di effetto in quanto i criteri di stabilità voluti dall'Unione europea hanno rappresentato il punto di riferimento dei legislatori costituzionali; le prove di questo legame sono le numerose disposizioni previste in tutti i novellati testi costituzionali che fanno riferimento alla normativa comunitaria in tema di finanze pubbliche. Si tratta, poi, di un rapporto di causa poiché la

costituzionalizzazione del pareggio di bilancio non potrà non avere effetti sui futuri sviluppi delle regole economiche e delle scelte finanziarie sia dell'Unione europea che dei singoli Stati membri.

Guardando nello specifico le riforme, si evince come la "Föderalismusreform II" tedesca si differenzi rispetto a tutte le altre riforme esaminate per il livello di tecnicismo proprio delle norme inserite nei rispettivi testi costituzionali. In particolare, gli art. 109 e 115 della Legge Fondamentale risultano estremamente più puntuali e contenenti disposizioni più approfondite, rispetto a quelle previste dalle altre riforme, prevedendo l'inserimento di parametri numerici riguardanti l'indebitamento, ora cristallizzati nel testo costituzionale.

A differenza del legislatore tedesco, quello italiano, quello francese e quello spagnolo hanno preferito ricorrere a normative sostanzialmente di principio, lasciando alle disposizioni di grado inferiore, organico e poi ordinario, gli aspetti più specifici in materia di finanze pubbliche.

La riforma tedesca è quella che cristallizza più delle altre in Costituzione norme dettagliate volte a evitare l'indebitamento eccessivo, a seguire troviamo la riforma italiana, la quale, nonostante rinvii ad una legge organica la definizione degli aspetti specifici, definisce già a livello costituzionale il principio del pareggio di bilancio, la previsione di possibili deroghe al principio ed il richiamo ai vincoli comunitari.

Non troppo differente rispetto all'impianto italiano risulta quello spagnolo. La Spagna costituzionalizza principalmente i vincoli previsti dall'UE, mentre lascia in secondo piano il principio della "stabilità di bilancio" (che era d'altronde già presente nell'ordinamento iberico a livello di legislazione ordinaria ed organica) prevedendo come i limiti numerici siano disciplinati da una legge organica (che risulterà legge sostanziale oltre che formale).

Rispetto al modello tedesco ed alle specificazioni proprie degli ordinamenti italiano e spagnolo, la riforma francese risulta meno consequenziale, tanto da poter essere quasi costituita uno specifico modello: l'unico punto di contatto sembra essere la previsione del principio del pareggio di bilancio, declinato oltretutto nella formula dell'"equilibrio dei conti delle pubbliche amministrazioni". Per il resto, tale riforma si limita ad istituire una serie di strumenti legislativi volti a disciplinare nel dettaglio la materia delle finanze pubbliche.

Attraverso, infatti, l'istituzione delle leggi quadro d'equilibrio della finanza pubblica la Francia mira (a differenza degli altri paesi presi in esame) al rafforzamento dei meccanismi di controllo della finanza pubblica volti all'attuazione del principio del pareggio di bilancio.

Per quanto riguarda la disciplina del rapporto tra Stato centrale e autonomie territoriali, la disciplina tedesca prevede disposizioni diverse per Länder e Bund; situazione simile per la Spagna dove si ritrovano disposizioni che rinviano all'autonomia delle Comunità autonome per quanto riguarda la predisposizione delle norme necessarie per l'applicazione effettiva del

principio di stabilità di bilancio in conformità con i rispettivi statuti. Per quanto attiene, invece, alla previsione di situazioni che consentono di derogare ai vincoli di bilancio vediamo come mentre quelle introdotte nella Legge Fondamentale tedesca e nella Costituzione spagnola risultano simili, tale previsione risulta addirittura assente nella Costituzione francese.

Passando al tema della sanzioni, va sottolineato come la sola Germania abbia previsto nel testo costituzionale in quale misura rispondano Länder e Federazione in caso di violazione del parametro di cui all'art. 126 TFUE.

Al di là delle diverse soluzioni tecniche sinora adottate nei vari ordinamenti europei per la costituzionalizzazione della regola di pareggio di bilancio, è evidente come tali riforme si collocano sulla medesima lunghezza d'onda, essendo tutte ispirate dall'obiettivo di garantire un'uniforme equilibrio finanziario strutturale negli Stati membri dell'UE. Il monitoraggio di tale equilibrio non è stato, invece, ancora adeguatamente disciplinato. La ragione è la mancanza di un'effettiva armonizzazione contabile fra gli Stati a livello di contabilità di governo (microaccounting), nonché la mancanza di armonizzazione contabile fra contabilità di governo e contabilità nazionali nell'ambito dei singoli Stati membri (macroaccounting).

L'esigenza di armonizzazione è direttamente connessa all'avanzamento del processo di integrazione europeo, che a partire dal 1992 ha, ormai, condotto alla creazione di un'unione monetaria ed ad un coordinamento crescente delle politiche economiche tra gli Stati dell'Eurozona.

Attraverso le riforme poste in essere si è mirato a distendere le tensioni sui mercati finanziari, rendendo maggiormente credibile l'azione di risanamento dei conti pubblici e a rendere più efficienti i meccanismi decisionali migliorando l'intero sistema di governance a livello nazionale raccordandolo con quello europeo.

La costituzionalizzazione della regola del pareggio corrisponde, infatti, ad un più stringente orientamento ex post della gestione delle finanze pubbliche la quale implica l'accuratezza delle previsioni e l'adeguatezza degli strumenti di monitoraggio e controllo al fine del rispetto dell'obiettivo di disciplina fiscale. Occorre completare tale processo anche con riferimento ai sistemi di accounting.

Riguardo all'analisi comparativa effettuata, nei paesi presi in esame diversi sono stati i tentativi di innovare i sistemi di accounting, i quali risultano però in linea di principio indipendenti e scollegati fra loro, pur presentando aspetti comuni.

Diversi sono i motivi che hanno causato tale situazione, tutti riconducibili al fatto che per ragioni politiche e storiche i sistemi di pubblica amministrazione si sono sviluppati secondo forme proprie di ciascun paese; a questo non hanno fatto eccezione i sistemi contabili, assolutamente diffusi l'uno dall'altro.

La ragione che giustifica l'adozione per il settore pubblico di principi armonizzati di contabilità su base *accrual* è che il sistema di tipo *accrual* è l'unico sistema informativo generalmente accettato che fornisce un quadro completo e attendibile della posizione finanziaria ed economica e del risultato di bilancio di un'amministrazione pubblica, in quanto presenta un quadro completo di attività e passività, nonché di entrate e di spese di un'entità per l'esercizio contabile ed al momento della loro chiusura.

Inoltre, il ricorso alla contabilità per competenza nel settore pubblico è necessario perché impedisce un certo tipo di aggiustamenti di bilancio ammessi dalla contabilità di cassa, i quali consentono di anticipare o posticipare un pagamento in modo tale da essere contabilizzato al momento stabilito dall'amministrazione pubblica.

L'adozione di un insieme unico di principi contabili basati sul principio di competenza a tutti i livelli delle amministrazioni pubbliche in tutta l'UE abbiamo visto come presenti chiari vantaggi per la gestione e la governance del settore pubblico.

Dall'analisi effettuata in relazione agli standard contabili applicati avendo i principi IPSAS come punto di riferimento per quanto riguarda Francia, Germania, Spagna, Italia e Regno Unito, emerge come il grado di conformità degli standard contabili adottati ai principi IPSAS sia differente da paese a paese.

I risultati della ricerca rilevano che Regno Unito, Francia e Spagna risultano paesi con elevate percentuali di conformità agli standard IPSAS (rispettivamente 95%, 87% e 77%) mentre Italia e Germania hanno fatto registrare percentuali basse (rispettivamente 47% e 34%).

Per quanto riguarda Regno Unito, Francia e Spagna abbiamo visto come questi risultino paesi nei quali il sistema contabile è un sistema in generale basato sulla competenza (c.d. *accrual accounting*) con grande conformità al sistema contabile su base IPSAS e con piccolissime eccezioni. Per quanto riguarda la Germania, invece, troviamo un sistema contabile fondamentalmente di tipo *cash*, ovvero basato sulla cassa.

Per quanto concerne l'Italia si registra una forte contraddizione con la tendenza prevalente in Europa.

La riforma della contabilità pubblica implementata in Italia ha, infatti, potenziato il sistema *cash* (che continua a mantenere il suo ruolo autorizzatorio), pur introducendo il sistema *accrual* con funzione conoscitiva, mentre si sottolinea come in nessuna legge di modifica dei sistemi di accounting si faccia riferimento ai principi IPSAS.

A livello europeo si registra, invece, una forte pressione verso l'adozione della contabilità basata sulla competenza (di tipo *accrual*) al posto di una contabilità basata sulla cassa (di tipo *cash*). La contabilità di tipo *accrual* diventa, così, la pietra miliare delle riforme dei sistemi di informazioni finanziarie fornendo informazioni più accurate sulla solvibilità dei governi.

I benefici associati al cambiamento dal *cash* all'*accrual* si identificano nella possibilità di preparare contabilità consolidate, di garantire capitali intergenerativi concentrandosi su entrate e uscite piuttosto che sui flussi di cassa, di ottenere una migliore rilevanza delle informazioni ed una maggiore trasparenza sulla posizione finanziaria e le performance delle entità del settore pubblico.

Il principio della competenza economica (*accrual*) prevede, secondo la definizione fornita dal SEC95 che “i dati devono essere registrati nel momento in cui si verificano le transazioni economiche e sono prodotti gli effetti economici sugli operatori coinvolti, a prescindere dai tempi e dai modi di regolazione monetaria delle prestazioni”.

Nei sistemi di contabilità economico-patrimoniale il costo viene registrato, di regola, contestualmente al sorgere del debito, il quale a sua volta è stato formalmente attestato attraverso la ricezione e l'accettazione di un documento contabile; successivamente, in coincidenza con le chiusure dei periodi contabili, si procede a rettifiche ed integrazioni dei valori di costo registrati al fine di rappresentare puntualmente il valore delle prestazioni, dei beni o dei servizi effettivamente impiegati nel processo produttivo nel periodo in oggetto.

Un bilancio consolidato pubblico redatto in logica *full accrual*, secondo i principi contabili internazionali, fornirebbe, poi, giudizi più accurati sulla solidità patrimoniale di un paese.

In un'ottica ragioneristica si potrebbe immaginare di valutare il debito pubblico in relazione al patrimonio netto consolidato o alle attività patrimoniali della pubblica amministrazione; a tal fine bisognerebbe, però, disporre di dati contabili consolidati di natura patrimoniale, i quali non sono ad oggi considerati nell'ambito del Sistema europeo dei conti.

La principale lacuna conoscitiva riguarda la consistenza dell'attivo patrimoniale consolidato di natura non finanziaria.

Per un paese come l'Italia che ha una notevole dotazione di asset di tale tipo questo aspetto sarebbe molto importante.

In conclusione, si può affermare che per gli Stati che hanno già implementato un sistema di contabilità su base *accrual*, il cambio all'IPSAS e presumibilmente anche all'EPSAS non dovrebbe essere problematico.

La situazione è diversa per quanto riguarda gli Stati (come l'Italia) che hanno delle riserve sul fatto che un sistema di contabilità su base *accrual* sia migliore rispetto ad un sistema integrato di tipo *cash/accrual*.

L'applicazione del sistema *accrual* a livello di microaccounting dovrebbe poi essere sostenuto, come già visto, dall'adozione di un insieme di principi contabili europei per il settore pubblico: gli “European Public Sector Accounting Standards - EPSAS”.

Con i principi contabili EPSAS l'Unione Europea avrebbe i mezzi per sviluppare con la necessaria rapidità principi propri in risposta alle proprie esigenze specifiche.

Essi costituirebbero un insieme di principi contabili armonizzati per il settore pubblico, basati sul metodo per competenza ed adattati alle esigenze specifiche degli Stati membri. L'applicazione di tali principi a livello dell'Unione Europea ridurrebbe considerevolmente la complessità dei metodi e dei processi di compilazione utilizzati per convertire tali dati in una base quasi armonizzata e limiterebbe i rischi per quanto riguarda l'affidabilità dei dati comunicati dagli Stati membri e pubblicati da Eurostat.

Si sostiene, pertanto, la necessità di un'accelerazione verso l'elaborazione degli EPSAS per completare il processo di armonizzazione fondamentale per un'adeguata valutazione della sostenibilità dei bilanci europei.

APPENDICE

Tavola 1 - Missioni e Programmi delle amministrazioni centrali dello Stato per l'esercizio finanziario 2014⁴²⁷

MISSIONI	PROGRAMMI	AMMINISTRAZIONE
001 Organi costituzionali, a rilevanza costituzionale e Presidenza del Consiglio dei ministri	Organi costituzionali	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Organi a rilevanza costituzionale	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Presidenza del Consiglio dei Ministri	Ministero dell'Economia e delle Finanze
002 Amministrazione generale e supporto alla rappresentanza generale di Governo e dello Stato sul territorio	Attuazione da parte delle Prefetture - Uffici Territoriali del Governo delle missioni del Ministero dell'Interno sul territorio	Ministero dell'Interno
	Supporto alla rappresentanza generale di Governo e dello Stato sul territorio e amministrazione generale sul territorio	Ministero dell'Interno
003 Relazioni finanziarie con le autonomie territoriali	Erogazioni a Enti territoriali per interventi di settore	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Interventi, servizi e supporto alle autonomie territoriali	Ministero dell'Interno
	Elaborazione, quantificazione, e assegnazione dei trasferimenti erariali; determinazione dei rimborsi agli enti locali anche in via perequativa	Ministero dell'Interno
	Federalismo	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Regolazioni contabili ed altri trasferimenti alle Regioni a statuto speciale	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Concorso dello Stato al finanziamento della spesa sanitaria	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Rapporti finanziari con Enti territoriali	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Gestione dell'albo dei segretari comunali e provinciali	Ministero dell'Interno
	Protocollo internazionale	Ministero degli affari esteri
	Cooperazione allo sviluppo	Ministero degli affari esteri
	Cooperazione culturale e scientifico- tecnologica	Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca
	Cooperazione economica e relazioni internazionali	Ministero degli affari esteri

⁴²⁷ Fonte: Ragioneria Generale dello Stato- Missioni e Programmi delle Amministrazioni centrali dello Stato 2014, ed. novembre 2013.

004 L'Italia in Europa e nel mondo	Cooperazione in materia culturale	Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca
	Promozione della pace e sicurezza internazionale	Ministero degli affari esteri
	Integrazione europea	Ministero degli affari esteri
	Italiani nel mondo e politiche migratorie	Ministero degli affari esteri
	Promozione del sistema Paese	Ministero degli affari esteri
	Partecipazione italiana alle politiche di bilancio in ambito UE	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Politica economica e finanziaria in ambito internazionale	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Presenza dello Stato all'estero tramite le strutture diplomatico-consolari	Ministero degli affari esteri
	Rappresentanza all'estero e servizi ai cittadini e alle imprese	Ministero degli affari esteri
	Coordinamento dell'Amministrazione in ambito internazionale	Ministero degli affari esteri
	Comunicazione in ambito internazionale	Ministero degli affari esteri
	Cooperazione economica, finanziaria e infrastrutturale	Ministero delle infrastrutture e dei trasporti
005 Difesa e sicurezza del territorio	Approntamento e impiego Carabinieri per la difesa e la sicurezza	Ministero della Difesa
	Approntamento e impiego delle forze terrestri	Ministero della Difesa
	Approntamento e impiego delle forze navali	Ministero della Difesa
	Approntamento e impiego delle forze aeree	Ministero della Difesa
	Funzioni non direttamente collegate ai compiti di difesa militare	Ministero della Difesa
	Pianificazione generale delle Forze Armate e approvvigionamenti militari	Ministero della Difesa
	Missioni militari di pace	Ministero dell'Economia e delle Finanze Ministero della Difesa
006 Giustizia	Amministrazione penitenziaria	Ministero della Giustizia
	Giustizia civile e penale	Ministero della Giustizia
	Giustizia minorile	Ministero della Giustizia
	Giustizia tributaria	Ministero dell'Economia e delle Finanze
007 Ordine pubblico e sicurezza	Sicurezza democratica	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Concorso della Guardia di Finanza alla sicurezza pubblica	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Sicurezza pubblica in ambito rurale e montano	Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali
	Sicurezza e controllo nei mari, nei porti e sulle coste	Ministero delle infrastrutture e dei trasporti
	Contrasto al crimine, tutela	

	dell'ordine e della sicurezza pubblica	Ministero dell'Interno
	Servizio permanente dell'Arma dei Carabinieri per la tutela dell'ordine e la sicurezza pubblica	Ministero dell'Interno
	Pianificazione e coordinamento Forze di polizia	Ministero dell'Interno
008 Soccorso civile	Interventi per soccorsi	Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali
	Gestione del sistema nazionale di difesa civile	Ministero dell'Interno
	Prevenzione dal rischio e soccorso pubblico	Ministero dell'Interno
	Interventi per pubbliche calamità	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Protezione civile	Ministero dell'Economia e delle Finanze
009 Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	<u>Politiche europee ed internazionali e dello sviluppo rurale</u>	Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali
	Sostegno al settore agricolo	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Vigilanza, prevenzione e repressione frodi nel settore agricolo, agroalimentare, agroindustriale e forestale	Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali
	<u>Politiche competitive, della qualità agroalimentare, della pesca, dell'ippica e mezzi tecnici di produzione</u>	Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali
010 Energia e diversificazione delle fonti energetiche	Gestione, regolamentazione, sicurezza e infrastrutture del settore energetico	Ministero dello sviluppo economico
011 Competitività e sviluppo delle imprese	Regolamentazione, incentivazione dei settori imprenditoriali, riassetto industriali, sperimentazione tecnologica, lotta alla contraffazione, tutela della proprietà industriale.	Ministero dello sviluppo economico
	Promozione, coordinamento, sostegno e vigilanza del movimento cooperativo	Ministero dello sviluppo economico
	Incentivazione per lo sviluppo industriale nell'ambito delle politiche di sviluppo e coesione	Ministero dello sviluppo economico
	Incentivi alle imprese per interventi di sostegno	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Interventi di sostegno tramite il sistema della fiscalità	Ministero dell'Economia e delle Finanze
012 Regolazione dei mercati	Vigilanza sui mercati e sui prodotti, promozione della concorrenza e tutela dei consumatori	Ministero dello sviluppo economico
	Sviluppo e sicurezza della mobilità stradale	Ministero delle infrastrutture e dei trasporti

013 Diritto alla mobilità	Autotrasporto ed intermodalità	Ministero delle infrastrutture e dei trasporti
	Sviluppo e sicurezza del trasporto aereo	Ministero delle infrastrutture e dei trasporti
	Sviluppo e sicurezza del trasporto ferroviario	Ministero delle infrastrutture e dei trasporti
	Sviluppo e sicurezza della mobilità locale	Ministero delle infrastrutture e dei trasporti
	Sostegno allo sviluppo del trasporto	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Sviluppo e sicurezza della navigazione e del trasporto marittimo e per vie d'acqua interne	Ministero delle infrastrutture e dei trasporti
014 Infrastrutture pubbliche e logistica	Sistemi idrici, idraulici ed elettrici	Ministero delle infrastrutture e dei trasporti
	Opere pubbliche e infrastrutture	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Sicurezza, vigilanza e regolamentazione in materia di opere pubbliche e delle costruzioni	Ministero delle infrastrutture e dei trasporti
	Opere strategiche, edilizia statale ed interventi speciali e per pubbliche calamità	Ministero delle infrastrutture e dei trasporti
	Sistemi stradali, autostradali, ferroviari ed intermodali	Ministero delle infrastrutture e dei trasporti
015 Comunicazioni	Servizi postali e telefonici	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Sostegno all'editoria	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Pianificazione, regolamentazione, vigilanza e controllo delle comunicazioni elettroniche e radiodiffusione	Ministero dello sviluppo economico
	Regolamentazione e vigilanza del settore postale	Ministero dello sviluppo economico
	Servizi di comunicazione elettronica e di radiodiffusione	Ministero dello sviluppo economico
016 Commercio internazionale ed internazionalizzazione del sistema produttivo	Politica commerciale in ambito internazionale	Ministero dello sviluppo economico
	Sostegno all'internazionalizzazione delle imprese e promozione del made in Italy	Ministero dello sviluppo economico
017 Ricerca e innovazione	Ricerca in materia ambientale	Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare
	Ricerca in materia di beni e attività culturali	Ministero per i beni e per le attività culturali
	Ricerca nel settore dei trasporti	Ministero delle infrastrutture e dei trasporti
	Ricerca scientifica e tecnologica applicata	Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca
	Ricerca scientifica e tecnologica di base	Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca

	Ricerca tecnologica nel settore della difesa	Ministero della Difesa
	Sviluppo, innovazione e ricerca in materia di energia ed in ambito minerario ed industriale	Ministero dello sviluppo economico
	Ricerca di base e applicata	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Ricerca per la didattica	Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca
	Innovazione Tecnologica e ricerca per lo sviluppo delle comunicazioni e della società dell'informazione	Ministero dello sviluppo economico
	Ricerca per il settore della sanità pubblica	Ministero della salute
	Ricerca per il settore zooprofilattico	Ministero della salute
018 Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	Prevenzione e riduzione integrata dell'inquinamento	Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare
	Sviluppo sostenibile	Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare
	Tutela e conservazione della fauna e della flora e salvaguardia della biodiversità	Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali
	Vigilanza, prevenzione e repressione in ambito ambientale	Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare
	Prevenzione e riduzione dell'inquinamento elettromagnetico e impatto sui sistemi di comunicazione elettronica	Ministero dello sviluppo economico
	Coordinamento generale, informazione ed educazione ambientale; comunicazione ambientale	Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare
	Tutela e conservazione del territorio e delle risorse idriche, trattamento e smaltimento rifiuti, bonifiche	Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare
	Tutela e conservazione della fauna e della flora, salvaguardia della biodiversità e dell'ecosistema marino	Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare
	Sostegno allo sviluppo sostenibile	Ministero dell'Economia e delle Finanze
019 Casa e assetto urbanistico	Edilizia abitativa e politiche territoriali	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Politiche abitative, urbane e territoriali	Ministero delle infrastrutture e dei trasporti
020 Tutela della salute	Prevenzione e comunicazione in materia sanitaria umana e coordinamento in ambito internazionale	Ministero della salute
	Sanità pubblica veterinaria, igiene e sicurezza degli alimenti	Ministero della salute
	Programmazione sanitaria in materia di livelli essenziali di	Ministero della salute

	assistenza e assistenza in materia sanitaria umana	
	Regolamentazione e vigilanza in materia di prodotti farmaceutici ed altri prodotti sanitari ad uso umano e di sicurezza delle cure	Ministero della salute
	Vigilanza, prevenzione e repressione nel settore sanitario	Ministero della salute
021 Tutela e valorizzazione dei beni e attività culturali e paesaggistici	Sostegno, valorizzazione e tutela del settore dello spettacolo	Ministero per i beni e le attività culturali
	Vigilanza, prevenzione e repressione in materia di patrimonio culturale	Ministero per i beni e le attività culturali
	Tutela dei beni archeologici	Ministero per i beni e le attività culturali
	Tutela dei beni archivistici	Ministero per i beni e le attività culturali
	Tutela dei beni librari, promozione e sostegno del libro e dell'editoria	Ministero per i beni e le attività culturali
	Tutela delle belle arti, dell'architettura e dell' arte contemporanea; tutela e valorizzazione del paesaggio	Ministero per i beni e le attività culturali
	Valorizzazione del patrimonio culturale	Ministero per i beni e le attività culturali
	Coordinamento ed indirizzo per la salvaguardia del patrimonio culturale	Ministero per i beni e le attività culturali
	Tutela del patrimonio culturale	Ministero per i beni e le attività culturali
022 Istruzione scolastica	Programmazione e coordinamento dell'istruzione scolastica	Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca
	Istruzione prescolastica	Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca
	Iniziative per lo sviluppo del sistema istruzione scolastica e per il diritto allo studio	Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca
	Istituzioni scolastiche non statali	Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca
	Sostegno all'istruzione	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Istruzione primaria	Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca
	Istruzione secondaria di primo grado	Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca
	Istruzione secondaria di secondo grado	Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca
	Istruzione post-secondaria, degli adulti e livelli essenziali per l'istruzione e formazione professionale	Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca
	Realizzazione degli indirizzi e delle politiche in ambito territoriale in materia di	Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca

	istruzione	
023 Istruzione universitaria	Diritto allo studio nell'istruzione universitaria	Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca
	Istituti di alta cultura	Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca
	Sistema universitario e formazione post-universitaria	Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca
024 Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	Terzo settore: associazionismo, volontariato, Onlus e formazioni sociali	Ministero del lavoro e delle politiche sociali
	Lotta alle dipendenze	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Protezione sociale per particolari categorie	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Garanzia dei diritti dei cittadini	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Sostegno alla famiglia	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Promozione e garanzia dei diritti e delle pari opportunità	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Sostegno in favore di pensionati di guerra ed assimilati, perseguitati politici e razziali	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Trasferimenti assistenziali a enti previdenziali, finanziamento nazionale spesa sociale, promozione e programmazione politiche sociali, monitoraggio e valutazione interventi	Ministero del lavoro e delle politiche sociali
025 Politiche previdenziali	Previdenza obbligatoria e complementare, sicurezza sociale - trasferimenti agli enti ed organismi interessati	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Previdenza obbligatoria e complementare, assicurazioni sociali	Ministero del lavoro e delle politiche sociali
026 Politiche per il lavoro	Infortuni sul lavoro	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Politiche attive e passive del lavoro	Ministero del lavoro e delle politiche sociali
	Coordinamento e integrazione delle politiche del lavoro e delle politiche sociali, innovazione e coordinamento amministrativo	Ministero del lavoro e delle politiche sociali
	Politiche di regolamentazione in materia di rapporti di lavoro	Ministero del lavoro e delle politiche sociali
	Programmazione e coordinamento della vigilanza in materia di prevenzione e osservanza delle norme di legislazione sociale e del lavoro	Ministero del lavoro e delle politiche sociali
	Servizi e sistemi informativi per	Ministero del lavoro e delle

	il lavoro	politiche sociali
	Servizi territoriali per il lavoro	Ministero del lavoro e delle politiche sociali
	Servizi di comunicazione istituzionale e informazione in materia di politiche del lavoro e in materia di politiche sociali	Ministero del lavoro e delle politiche sociali
027 Immigrazione, accoglienza e garanzia dei diritti	Garanzia dei diritti e interventi per lo sviluppo della coesione sociale	Ministero dell'Interno
	Gestione flussi migratori	Ministero dell'Interno
	Rapporti con le confessioni religiose e amministrazione del patrimonio del Fondo Edifici di Culto	Ministero dell'Interno
	Flussi migratori per motivi di lavoro e politiche di integrazione sociale delle persone immigrate	Ministero del lavoro e delle politiche sociali
	Rapporti con le confessioni religiose	Ministero dell'Economia e delle Finanze
028 Sviluppo e riequilibrio territoriale	Politiche per lo sviluppo economico ed il miglioramento istituzionale delle aree sottoutilizzate	Ministero dello sviluppo economico
029 Politiche economico-finanziarie e di bilancio	Regolazione giurisdizione e coordinamento del sistema della fiscalità	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Prevenzione e repressione delle frodi e delle violazioni agli obblighi fiscali	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Regolamentazione e vigilanza sul settore finanziario	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Regolazioni contabili, restituzioni e rimborsi d'imposte	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Analisi e programmazione economico-finanziaria	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Analisi, monitoraggio e controllo della finanza pubblica e politiche di bilancio	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Supporto all'azione di controllo, vigilanza e amministrazione generale della Ragioneria generale dello Stato sul territorio	Ministero dell'Economia e delle Finanze
030 Giovani e sport	Attività ricreative e sport	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Incentivazione e sostegno alla gioventù	Ministero dell'Economia e delle Finanze
031 Turismo	Sviluppo e competitività del turismo	Ministero dell'Economia e delle Finanze
		Ministero dell'Economia e delle Finanze
		Ministero dello sviluppo economico
		Ministero del lavoro e delle politiche sociali
		Ministero della giustizia

032 Servizi istituzionali e generali delle amministrazioni pubbliche	Indirizzo politico	Ministero degli affari esteri
		Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca
		Ministero dell'Interno
		Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare
		Ministero delle infrastrutture e dei trasporti
		Ministero della Difesa
		Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali
		Ministero per i beni e le attività culturali
		Ministero della salute
	Servizi e affari generali per le amministrazioni di competenza	Ministero dell'Economia e delle Finanze
		Ministero dello sviluppo economico
		Ministero del lavoro e delle politiche sociali
		Ministero degli affari esteri
		Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca
		Ministero dell'Interno
		Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare
		Ministero delle infrastrutture e dei trasporti
		Ministero della Difesa
		Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali
		Ministero per i beni e le attività culturali
Servizi generali, formativi ed approvvigionamenti per le Amministrazioni pubbliche	Ministero dell'Economia e delle Finanze	
	Ministero dell'Economia e delle Finanze	
Rappresentanza, difesa in giudizio e consulenza legale in favore delle Amministrazioni dello Stato e degli enti autorizzati	Ministero dell'Economia e delle Finanze	
033 Fondi da ripartire	Fondi da assegnare	Ministero dell'Economia e delle Finanze
		Ministero dello sviluppo economico
		Ministero del lavoro e delle politiche sociali
		Ministero della giustizia
		Ministero degli affari esteri
		Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca
		Ministero dell'Interno
		Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare
Ministero delle infrastrutture e		

		dei trasporti
		Ministero della Difesa
		Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali
		Ministero per i beni e le attività culturali
		Ministero della salute
	Fondi di riserva e speciali	Ministero dell'Economia e delle Finanze
034 Debito pubblico	Oneri per il servizio del debito statale	Ministero dell'Economia e delle Finanze
	Rimborsi del debito statale	Ministero dell'Economia e delle Finanze

Tavola 2 - Entrate tributarie per gli anni 2013 e 2014⁴²⁸

(Importi in milioni di euro)

ENTRATE TRIBUTARIE	Previsioni asestate 2013	Previsioni definitive 2014	Differenze
<i>Entrate ricorrenti</i>	431.281	444.846	13.565
Imposta sui redditi	184.961	185.108	147
Entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione	165.047	165.194	147
Entrate derivanti dall'attività di accertamento e controllo	19.914	19.914	-
Imposta sul reddito delle società	48.376	53.295	4.919
Entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione	37.425	42.344	4.919
Entrate derivanti dall'attività di accertamento e controllo	10.951	10.951	-
Sostitutive	12.994	14.683	1.689
Entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione	12.994	14.683	1.689
Entrate derivanti dall'attività di accertamento e controllo	-	-	-
Entrate imposte dirette	4.527	3.972	-555
Entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione	3.913	3.437	-476
Entrate derivanti dall'attività di accertamento e controllo	614	535	-79
Imposta sul valore aggiunto	98.570	103.485	4.915
Entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione	87.640	92.555	4.915
Entrate derivanti dall'attività di accertamento e controllo	10.930	10.930	-
Registro, bollo e sostitutiva	14.693	14.718	25
Entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione	14.229	14.254	25
Entrate derivanti dall'attività di accertamento e controllo	464	464	0
Accisa e imposta erariale sugli oli minerali	26.008	27.093	1.085
Entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione	25.974	27.056	1.082
Entrate derivanti dall'attività di accertamento e controllo	34	37	3
Accisa e imposta erariale su altri prodotti	8.157	8.612	455
Entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione	8.123	8.573	450
Entrate derivanti dall'attività di accertamento e controllo	34	39	5
Imposta sui generi di monopolio	10.925	11.174	249
Entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione	10.925	11.174	249
Entrate derivanti dall'attività di accertamento e controllo	-	-	-
Lotto	6.331	6.331	-
Entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione	6.331	6.331	-
Imposte gravanti sui giochi	4.117	4.490	373
Entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione	4.117	4.490	373

⁴²⁸ Fonte: Ragioneria Generale dello Stato, Nota Integrativa allo Stato di Previsione dell'Entrata 2014.

Lotterie ed altri giochi	595	608	13
Entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione	550	562	12
Entrate derivanti dall'attività di accertamento e controllo	45	46	1
Altre imposte indirette	11.027	11.278	251
Entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione	10.631	10.801	170
Entrate derivanti dall'attività di accertamento e controllo	396	477	81
<i>Entrate non ricorrenti</i>	6.990	7.280	290
			12
Sostitutive	1.379	1.653	274
Entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione	1.379	1.653	274
Entrate derivanti dall'attività di accertamento e controllo	-	-	-
Altre imposte dirette	4.926	4.929	3
Entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione	4.926	4.929	3
Entrate derivanti dall'attività di accertamento e controllo	-	-	-
Condoni dirette	124	126	2
Entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione	-	-	-
Entrate derivanti dall'attività di accertamento e controllo	124	126	2
Altre imposte indirette	560	570	10
Entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione	560	570	10
Entrate derivanti dall'attività di accertamento e controllo	-	-	-
Condoni indirette	1	2	1
Entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione	1	2	1
Entrate derivanti dall'attività di accertamento e controllo	-	-	-
TOTALE TRIBUTARIE	438.271	452.126	13.855
Totale entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione	394.765	408.607	13.842
Totale entrate derivanti dall'attività di accertamento e controllo	43.506	43.519	13

Tavola 3 - Entrate extra-tributarie per gli anni 2013 e 2014⁴²⁹

(Importi in milioni di euro)

ENTRATE EXTRA-TRIBUTARIE	Previsioni asestate 2013	Previsioni definitive 2014	Differenze
<i>Entrate ricorrenti</i>	59.311	59.127	-184
Proventi speciali	1.005	1.097	92
Diritti e tributi speciali	1.005	1.097	92
Entrate derivanti da servizi resi dalle Amministrazioni statali	5.525	5.116	-409
Vendita beni e servizi resi da Amministrazioni statali	1.800	1.670	-130
Vendita beni e servizi resi da Amministrazioni statali ed altre entrate collegate o da riassegnare ai competenti stati di previsione	406	371	-35
Contributi vari ed altre entrate eventuali e diverse	3.319	3.075	-244
Redditi da capitale	7.732	6.220	-1.512
Retrocessione interessi	1.710	990	-720
Proventi del demanio	219	268	49
Interessi	2.912	2.968	56
Avanzi di gestione	1.338	300	-1.038
Dividendi	1.502	1.670	168
Altri proventi	4	4	-
Altri redditi da capitale collegati o da riassegnare ai competenti stati di previsione	47	20	-27
Risorse proprie dell'Unione Europea	2.100	2.200	100
Dazi	2.090	2.194	104
Prelievi agricoli	-	-	-
Contributi zucchero	10	6	-4
Entrate derivanti dal controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti	20.987	21.161	174

⁴²⁹ Fonte: Ragioneria Generale dello Stato, Nota Integrativa allo Stato di Previsione dell'Entrata 2014.

Multe, ammende , sanzioni	14.747	14.934	187
Altre entrate correlate ad illeciti	-	-	-
Entrate correlate a multe, ammende, sanzioni e illeciti collegate o da riassegnare ai competenti stati di previsione	6.240	6.227	-13
Entrate derivanti da movimenti di tesoreria	101	-	-101
Prelevamenti da conti di tesoreria	101	-	-101
Restituzioni, rimborsi, recuperi e concorsi vari	8.843	10.176	1.333
Restituzione di finanziamenti	33	1	-32
Altre entrate	8.447	9.883	1.436
Rimborsi, contributi, recuperi e concorsi vari collegati o da riassegnare ai competenti stati di previsione	363	292	-71
Entrate derivanti dalla gestione delle attività già svolte dall'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato	13.018	13.157	139
Entrate derivanti dalla gestione di giochi e lotterie	12.917	13.056	139
Entrate residuali	101	101	-
<i>Entrate non ricorrenti</i>	9.694	5.200	-4.494
Entrate di carattere straordinario	9.694	5.200	-4.494
Entrate provenienti dal settore statale	3.145	1	-3.144
Altre entrate in conto capitale	407	475	68
Entrate di carattere straordinario collegate o da riassegnare ai competenti stati di previsione	6.142	4.724	-1.418
TOTALE ENTRATE EXTRA TRIBUTARIE	69.005	64.327	-4.678

Tavola 4 - Entrate finali. Conto previsioni 2014 e previsioni assestate 2013⁴³⁰

(Al netto dei rimborsi IVA)

(in milioni di euro)

	Previsioni assestate 2013	Previsioni 2014	Variazioni
Tributarie	438.271	447.669	9.398
Extra- tributarie	69.005	63.028	-5.977
Alienazione e ammortamento di beni patrimoniali e riscossione di crediti	1.941	1.359	-582
TOTALE ENTRATE FINALI	509.217	512.056	2.839

Tavola 5 - Previsioni definitive entrate per il triennio 2014-2016⁴³¹

(In milioni di euro)

	2014		2015		2016	
	Competenza	Cassa	Competenza	Cassa	Competenza	Cassa
Entrate tributarie	452.126	418.114	462.688	428.676	474.260	440.248
Entrate extra-tributarie	64.327	43.965	64.082	43.620	64.577	44.114
Alienazione e ammortamento di beni patrimoniali e riscossione di crediti	1.859	1.859	1.867	1.867	1.876	1.876
TOTALE	518.312	463.938	528.637	474.163	540.714	486.239

⁴³⁰ Fonte: Ragioneria Generale dello Stato, Nota Integrativa allo Stato di Previsione dell'Entrata 2014.⁴³¹ Fonte: Ragioneria Generale dello Stato, Nota Integrativa allo Stato di Previsione dell'Entrata 2014.

Tavola 6 - Quadro di sintesi delle previsioni. Anni 2014 -2016⁴³²

(Al netto delle regolazioni contabili, debitorie e dei rimborsi IVA)

(in milioni di euro)

	Bilancio 2013		Previsioni		
	Previsioni iniziali	Previsioni assestate	DLB 2014	DLB 2015	DLB 2016
a) COMPETENZA:					
ENTRATE FINALI	520.016	509.217	512.056	515.708	526.032
tributarie	452.614	438.271	447.669	455.213	465.030
extra-tributarie	66.086	69.005	63.028	59.128	59.625
altre	1.317	1.941	1.359	1.367	1.367
SPESE FINALI	526.201	540.282	548.628	538.877	527.519
correnti	481.724	482.179	496.587	502.633	506.602
interessi	89.660	89.162	93.486	96.773	98.827
correnti netto interessi	392.064	393.018	403.101	405.861	407.774
conto capitale	44.477	58.102	52.041	36.244	20.918
rimborso prestiti	204.556	197.515	235.664	254.669	234.702
Saldo netto da finanziare (CP)	-6.185	-31.064	-36.571	-23.169	-1.488
Risparmio pubblico (CP)	36.975	25.097	14.110	11.707	18.054
Ricorso al mercato (CP)	-216.972	-236.680	-275.386	-280.989	-239.340
Avanzo primario (CP)	83.475	58.097	56.915	73.603	97.340
Al netto di regolazioni contabili e debitorie per:					
Entrata	28.625	28.625	27.009	27.421	28.141
Spesa	34.855	36.726	30.249	30.571	31.291
B) CASSA					
ENTRATE FINALI	467.054	456.253	457.682	461.234	471.557
tributarie	418.978	404.635	413.657	421.201	431.018
extra-tributarie	46.759	49.677	42.666	38.665	39.162
altre	1.317	1.941	1.359	1.367	1.376
SPESE FINALI	540.745	559.130	562.377	548.960	537.763
correnti	493.062	497.148	508.024	512.627	516.586
interessi	89.661	89.267	93.487	96.773	98.827
correnti netto interessi	403.401	407.882	414.538	415.854	417.759
conto capitale	47.683	61.982	54.353	36.333	21.176
rimborso prestiti	204.568	198.055	235.677	254.669	234.702
Saldo netto da finanziare (CP)	-73.691	-102.877	-104.695	-87.726	-66.206
Risparmio pubblico (CP)	-27.325	-42.836	-51.701	-52.760	-46.406

⁴³² Fonte: Ragioneria Generale dello Stato, da DISEGNO DI LEGGE, Bilancio di Previsione dello Stato per l'anno finanziario 2014 e Bilancio pluriennale per il triennio 2014-2016.

Ricorso al mercato (CP)	-284.489	-309.034	-343.523	-345.545	-304.058
Avanzo primario (CP)	15.970	-13.611	-11.209	9.047	32.622
Al netto di regolazioni contabili e debitorie per:					
Entrata	28.625	28.625	27.099	27.421	28.141
Spesa	34.855	36.726	30.249	30.571	31.291

Tavola 7 - Autorizzazioni di spesa per missioni. Anni 2014-2016⁴³³

(al netto delle regolazioni contabili e debitorie)

(Importi in milioni di euro)													
Missioni	CP LB 2013	CP Assestato 2013	CP LB 2014	CP LB 2015	CP LB 2016	Variazioni							
	LB Previsioni iniziali	Previsioni assestate	Previsioni a L.V.	Previsioni a L.V.	Previsioni a L.V.	In valore assoluto	%	In valore assoluto	%	In valore assoluto	%	In valore assoluto	%
	1	2	3	4	5	6=3-1	7=3/1	8= 3-2	9=3/2	10= 4-3	11=4/3	12=5-4	13=5/4
Organi costituzionali, a rilevanza costituzionale e Presidenza del Consiglio dei Ministri	2.733	2.781	2.797	2.749	2.798	64	2,3	16	0,6	-48	-1,7	49	1,8
Amm. e gen. e supporto alla rappresentanza gen. di Governo e dello Stato sul terr.	522	528	475	474	472	-48	-9,1	-53	-10,1	-1	-0,2	-2	-0,4
Relazioni finanziarie con le autonomie territoriali	98.823	107.866	116.669	102.278	103.181	17.845	18,1	8.803	8,2	14.391	-12,3	903	0,9
L'Italia in Europa e nel mondo	28.801	28.992	26.327	27.059	22.050	-2.474	-8,6	-2.664	-9,2	732	2,8	-5.009	-18,5
Difesa e sicurezza del territorio	19.871	21.175	19.667	19.835	19.834	-205	-1	-1.509	-7,1	168	0,9	-1	0
Giustizia	7.436	7.818	7.671	7.635	7.724	235	3,2	-148	-1,9	-35	-0,5	89	1,2
Ordine pubblico e sicurezza	10.360	10.735	10.611	10.575	10.570	251	2,4	-124	-1,2	-36	-0,3	-6	-0,1
Soccorso civile	4.483	4.725	4.259	3.619	3.555	-223	-5	-466	-9,9	-640	-15	-65	-1,8
Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	892	1.007	734	718	711	-157	-17,6	-273	-27,1	16	-2,2	-7	-1
Energia e diversificazione delle fonti energetiche	6	7	6	111	22	0	6,8	-1	-9,2	104	1.618,90	-89	-80,5
Competitività e sviluppo delle imprese	5.112	5.440	4.977	3.789	3.288	-135	-2,6	-463	-8,5	-1.189	-23,9	-501	-13,2
Regolazione dei mercati	13	32	14	14	14	0	3,2	-18	-57,3	0	-0,1	0	0,2
Diritto alla mobilità	13.483	13.907	11.179	9.418	9.349	-2.304	-17,1	-2.728	-19,6	-1.761	-15,8	-70	-0,7
Infrastrutture pubbliche e logistica	3.860	4.271	3.854	4.008	3.451	-6	-0,1	-417	-9,8	153	4	-556	-13,9
Comunicazioni	866	1.034	713	559	567	-153	-17,7	-322	-31,1	-154	-21,6	8	1,4
Commercio internazionale ed internazionalizzazione del sistema produttivo	187	192	126	128	129	-61	-32,4	-66	-34,2	2	1,7	1	0,8
Ricerca e Innovazione	2.808	2.870	2.809	2.771	2.755	1	0	-61	-2,1	-38	-1,3	-16	-0,6
Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	585	647	622	636	648	37	6,4	-24	-3,7	14	2,2	12	1,8
Casa e assetto urbanistico	420	509	546	478	353	127	30,2	37	7,3	-68	-12,5	-125	-26,2
Tutela della salute	805	829	715	697	699	-91	-11,2	-114	-13,7	-17	-2,4	2	0,3
Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali e paesaggistici	1.381	1.448	1.378	1.294	1.280	-4	-0,3	-70	-4,8	-83	-6	-14	-1,1
Istruzione scolastica	40.962	41.288	41.061	41.138	41.231	99	0,2	-228	-0,6	78	0,2	93	0,2
Istruzione universitaria	7.780	7.788	7.648	7.596	7.589	-132	-1,7	-140	-1,8	-52	-0,7	-7	-0,1
Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	32.093	32.117	32.183	32.729	33.194	90	0,3	66	0,2	546	1,7	465	1,4
Politiche previdenziali	88.380	88.516	93.480	94.837	94.490	5.100	5,8	4.964	5,6	1.357	1,5	-346	-0,4
Politiche per il lavoro	7.340	7.361	8.701	8.168	8.160	1.361	18,5	1.340	18,2	-532	-6,1	-8	-0,1
Immigrazione, accoglienza e garanzia dei diritti	1.537	1.514	1.564	1.522	1.523	27	1,8	50	3,3	-42	-2,7	1	0
Sviluppo e riequilibrio territoriali	8.035	7.574	6.086	8.791	246	-1.949	-24,3	-1.488	-19,6	2.705	44,4	-8.546	-97,2
Politiche economico-finanziarie e di bilancio	35.771	37.760	38.806	38.768	38.790	3.035	8,5	1.046	2,8	-38	-0,1	21	0,1
Giovani e sport	619	626	617	614	616	-2	-0,3	-9	-1,4	-3	-0,4	2	0,3
Turismo	28	28	31	30	30	3	9	3	9	0	-1,3	0	0,1
Servizi istituzionali e generali delle amministrazioni pubbliche	1.455	1.656	1.354	1.330	1.335	-101	-6,9	-302	-18,2	-25	-1,8	5	0,4
Fondi da ripartire	9.407	8.400	8.093	8.232	8.615	-1.314	-14	-307	3,7	139	1,7	383	4,7
Debito pubblico	293.903	286.354	328.519	350.944	332.952	34.616	11,8	42.166	14,7	22.425	6,8	-17.991	-5,1
SPESA COMPLESSIVA	730.758	737.796	784.292	793.547	762.222	53.534	7,3	46.496	6,3	9.255	1,2	-31.325	-3,9

⁴³³ Fonte: Ragioneria Generale dello Stato, da DISEGNO DI LEGGE, Bilancio di Previsione dello Stato per l'anno finanziario 2014 e Bilancio pluriennale per il triennio 2014-2016.

Tavola 8 - Entrate di competenza. Previsioni 2014 a confronto con le previsioni iniziali e assestate 2013⁴³⁴

(al netto dei rimborsi IVA)

(Importi in milioni di euro)							
	2013		DLB 2014	Variazioni		Variazioni	
	LB Previsioni iniziali	Previsioni assestate	Previsioni a L.V.	In valore assoluto	%	In valore assoluto	%
	1	2	3	4=3-1	5= 3/1	6= 3-2	6=3/2
ENTRATE TRIBUTARIE	452.614	438.271	447.669	-4.945	-1,1	9.398	2,1
Imposte sul patrimonio e sul reddito	251.550	257.287	261.154	9.604	3,8	3.867	1,5
Tasse e imposte sugli affari	139.145	124.786	128.173	-10.972	-7,9	3.387	2,7
Imposte sulla produzione, consumi e dogane	39.115	34.197	35.665	-3.450	-8,8	1.468	4,3
Monopoli	10.951	10.926	11.192	241	2,2	266	2,4
Lotto, lotterie ed altre attività di giuoco	11.853	11.075	11.485	-368	-3,1	410	3,7
EXTRA-TRIBUTARIE	66.086	69.005	63.028	-3.058	-4,6	-5.977	-8,7
Proventi speciali	551	808	696	145	26,3	-112	-13,9
Proventi da servizi pubblici minori	28.572	30.940	29.694	1.123	3,9	-1.246	-4
Proventi dei beni dello Stato	229	234	297	68	29,6	63	26,9
Prodotti netti di aziende autonome ed utili di gestione	1.502	1.790	1.670	168	11,2	-120	-6,7
Interessi su anticipazioni e crediti vari del Tesoro	4.653	4.614	3.902	-751	-16,1	-712	-15,4
Recuperi, rimborsi e contributi	27.864	28.398	24.437	-3.426	-12,3	-3.961	-13,9
Partite che si compensano nella spesa	2.716	2.221	2.332	-384	-14,1	111	5
ALIENAZIONE ED AMMORTAMENTO DI BENI PATRIMONIALI E RISCOSSIONE DI CREDITI	1.317	1.941	1.359	42	3,2	-581	-30
Vendita dei beni ed affrancazione di canoni	8	36	10	2	25	-26	-72,4
Ammortamento di beni patrimoniali	1.024	1.024	1.054	30	2,9	30	2,9
Rimborsi di anticipazioni e crediti vari del Tesoro	285	881	296	11	3,7	-585	-66,4
TOTALE ENTRATE FINALI	520.016	509.217	512.056	-7.960	-1,5	2.839	0,6

⁴³⁴ Fonte: Ragioneria Generale dello Stato, da DISEGNO DI LEGGE, Bilancio di Previsione dello Stato per l'anno finanziario 2014 e Bilancio pluriennale per il triennio 2014-2016.

Tavola 9 - Spese di competenza. Previsioni 2014 a confronto con le previsioni iniziali e assestate 2013⁴³⁵

(al netto delle regolazioni contabili e debitorie)

(Importi in milioni di euro)							
	2013		DLB 2014	Variazioni		Variazioni	
	LB Previsioni iniziali	Previsioni assestate	Previsioni a L.V.	In valore assoluto	%	In valore assoluto	%
	1	2	3	4=3-1	5= 3/1	6= 3-2	6=3/2
SPESE CORRENTI							
Redditi da lavoro dipendente	85.608	86.396	85.616	8	0	-780	-0,9
IRAP	4.612	4.677	4.603	-9	-0,2	-75	-1,6
Consumi intermedi	10.576	12.091	11.453	877	8,3	-6,38	-5,3
Trasferimenti correnti a Amministrazioni pubbliche:							
amministrazioni centrali	233.560	232.279	243.674	10.114	4,3	11.395	4,9
amministrazioni locali:							
regioni	8.733	8.837	8.722	-11	-0,1	-116	-1,3
comuni	110.763	109.429	113.901	3.138	2,8	4.472	4,1
altre	95.524	94.125	99.264	3.740	3,9	5.139	5,5
enti previdenziali e assistenza sociale	7.587	7.686	7.080	-507	-6,7	-606	-7,9
	7.652	7.618	7.556	-96	-1,2	-61	-0,8
Trasferimenti correnti a Famiglie e Istituzioni Sociali Private	114.064	114.013	121.052	6.988	6,1	7.039	6,2
Trasferimenti correnti a imprese	3.812	3.965	3.770	-42	-1,1	-195	-4,9
Trasferimenti correnti a Estero	5.489	5.724	5.009	-481	-8,8	-716	-12,5
Risorse proprie C.E.E.	1.566	1.643	1.496	-70	-4,5	-147	-9
Interessi passivi e redditi di capitale	18.600	18.600	18.000	-600	-3,2	-600	-3,2
Poste correttive e compensative	89.660	89.162	93.486	3.826	4,3	4.324	4,9
Ammortamenti	21.751	21.635	24.823	3.072	14,1	3.188	14,7
Altre uscite correnti	1.024	1.024	1.054	30	2,9	30	2,9
TOTALE SPESE CORRENTI netto interessi	481.724	482.179	496.587	14.862	3,1	14.407	3
SPESE IN C/CAPITALE							
Investimenti fissi lordi e acquisti di terreni	5.244	6.064	4.933	-311	-5,9	-1.131	-18,7
Contributi agli investimenti ad amministrazioni pubbliche:							
amministrazioni centrali	10.854	12.832	11.122	268	2,5	-1.710	-13,3
amministrazioni locali:							
regioni	8.592	8.704	8.301	-292	-3,4	-403	-4,6
comuni	2.261	4.128	2.821	560	24,8	-1.306	-31,6
altre	767	1.950	595	-172	-22,4	-1.354	-69,5
Contributi agli investimenti ad imprese	1.011	1.601	1.624	613	60,6	23	1,5
	483	577	602	119	24,7	25	4,3
Contributi agli investimenti a Famiglie e Istituzioni Sociali Private	10.574	10.975	8.677	-1.896	-17,9	-2.298	-20,9
Contributi agli investimenti ad Estero	54	54	64	9	17,4	10	19,3
Altri trasferimenti in c/capitale:							
Acquisizione di attività finanziarie	396	408	276	-120	-30,3	-133	-32,5
TOTALE SPESE IN C/CAPITALE	14.817	13.093	11.591	-326	-21,8	-1.502	-11,5
TOTALE SPESE FINALI netto interessi	526.201	540.282	548.628	22.426	4,3	8.346	1,5
Rimborso prestiti	44.477	58.102	52.041	7.564	17	-6.061	-10,4
TOTALE COMPLESSIVO	730.758	737.796	784.292	53.534	7,3	46.496	6,3

⁴³⁵ Fonte: Ragioneria Generale dello Stato, da DISEGNO DI LEGGE, Bilancio di Previsione dello Stato per l'anno finanziario 2014 e Bilancio pluriennale per il triennio 2014-2016.

Tavola 10 - Massa acquisibile. Analisi per categorie e titoli di bilancio. Anno 2014⁴³⁶

(al netto dei rimborsi IVA)

(Importi in milioni di euro)					
	Residui presunti al 31/12/2013	Competenza 2014	Massa acquisibile	Cassa 2014	% Cs/Ma
	1	2	3= 1+2	4	5= 4/3
ENTRATE TRIBUTARIE					
Imposte sul patrimonio e sul reddito	78.017	261.154	339.171	235.726	69,5
Tasse e imposte sugli affari	66.833	128.173	195.006	119.589	61,3
Imposte sulla produzione, sui consumi e dogane	13.896	35.665	49.561	35.665	72
Monopoli	1.305	11.192	12.497	11.192	89,6
Lotto, lotterie e altre attività di giuoco	2.672	11.485	14.157	11.485	81,1
Totale Entrate Tributarie	162.724	447.669	610.393	413.657	67,8
ENTRATE EXTRA-TRIBUTARIE					
Proventi speciali	189	696	884	696	78,7
Proventi dei servizi pubblici minori	42.589	29.694	72.283	19.106	26,4
Proventi dei beni dello Stato	275	297	572	301	52,6
Prodotti netti di aziende autonome ed utili di gestione	0	1.670	1.670	1.670	100
Interessi su anticipazioni e crediti vari del Tesoro	11.773	3.902	15.675	1.919	12,2
Recuperi, rimborsi e contributi	78.501	24.437	102.938	16.642	16,2
Partite che si compensano nella spesa	1.110	2.332	3.442	2.332	67,7
Totale Entrate Extra-Tributarie	134.437	63.028	197.465	42.666	21,6
ALIENAZIONE ED AMMORTAMENTO DI BENI PATRIMONIALI E RISCOSSIONE DI CREDITI					
Vendita di beni ed affrancazione di canoni	0	10	10	10	99,5
Ammortamento di beni patrimoniali	0	1.054	1.054	1.054	100
Rimborsi di anticipazioni e crediti vari del Tesoro	296	296	591	296	50
Totale entrate per alienazione ed ammortamento beni patrimoniali e riscossione di crediti	296	1.359	1.655	1.359	82,1
TOTALE ENTRATE FINALI	297.457	512.056	809.513	457.682	56,5

⁴³⁶ Fonte: Ragioneria Generale dello Stato, da DISEGNO DI LEGGE, Bilancio di Previsione dello Stato per l'anno finanziario 2014 e Bilancio pluriennale per il triennio 2014-2016.

Tavola 11 - Massa spendibile. Analisi per categorie e titoli di bilancio. Anno 2014⁴³⁷

(al netto delle regolazioni contabili e debitorie)

(Importi in milioni di euro)

	Residui presunti al 31/12/2013	Competenza 2014	Massa acquisibile	Cassa 2014	% Cs/Ma
	1	2	3= 1+2	4	5= 4/3
Parte corrente					
Redditi da lavoro dipendente:	1.573	85.616	87.189	85.772	98,4
retribuzione lorda in denaro	1.283	56.481	57.764	56.609	98
retribuzione lorda in natura	186	802	988	830	84
contributi effettivi a carico del datore	103	27.179	27.282	27.178	99,6
contributi figurativi a carico del datore	0,9	1.154	1.155	1.154	99,9
Consumi intermedi	1.889	11.453	13.341	11.770	88,2
Imposte sulla produzione	18	4.603	4.621	4.607	99,7
Trasferimenti correnti a Amministrazioni pubbliche:	36.944	243.674	280.619	244.024	87
centrali	335	8.722	9.057	8.725	96,3
locali:	22.541	113.901	136.442	114.247	83,7
regioni	20.687	99.264	119.951	99.511	83
comuni	1.170	7.080	8.250	7.080	85,8
altri	684	7.556	8.241	7.656	92,9
enti previdenziali e assistenza sociale	14.068	121.052	135.120	121.052	89,6
Famiglie e Istituzioni Sociali Private	589	3.770	4.359	3.806	87,3
prestazioni sociali in denaro	106	1.010	1.116	1.010	90,5
prestazioni sociali in natura	49,8	389	439	415	94,6
altri	433	2.371	2.804	2.381	84,9
Imprese	1.647	5.009	6.655	5.089	76,5
contributi prodotti e produzione:	1.620	4.724	6.344	4.783	75,4
importazioni	0	31	31	31	100
altri contributi prodotti	733	1.821	2.555	1.877	73,5

⁴³⁷ Fonte: Ragioneria Generale dello Stato, da DISEGNO DI LEGGE, Bilancio di Previsione dello Stato per l'anno finanziario 2014 e Bilancio pluriennale per il triennio 2014-2016.

contributi c/interessi	107	316	422	317	75,1
altri contributi produzione	780	2.556	3.336	2.558	76,7
altri	27	284	311	306	98,3
Estero	151	1.496	1.646	1.496	90,9
Risorse proprie C.E.E.	0	18.000	18.000	18.000	100
Interessi passivi e redditi di capitale	156	93.486	93.642	93.487	99,8
Poste correttive e compensative	503	24.823	25.326	24.923	98,4
Ammortamenti	0	1.054	1.054	1.054	100
Altre uscite correnti	552	3.604	4.155	13.996	336,8
TOTALE PARTE CORRENTE	44.021	496.587	540.608	508.024	94
Conto capitale					
Investimenti fissi lordi e acquisto terreni	4.146	4.933	9.078	5.392	59,4
Contributi agli investimenti ad amministrazioni pubbliche:	3.800	11.122	14.922	12.104	81,1
centrali	818	8.301	9.118	8.448	92,6
locali	2.982	2.821	5.803	3.656	63
Imprese	2.726	8.677	11.403	8.881	77,9
Famiglie e Istituzioni Sociali Private	69	64	133	74	56
Estero	371	276	647	278	42,9
Altri trasferimenti in c/capitale:	3.365	11.591	14.957	12.243	81,9
amministrazioni pubbliche	346	2.195	2.541	3.198	125,9
imprese	0	75	75	75	100
famiglie e Istituzioni Sociali Private	0	0,3	0,3	0,3	100
altri	3.019	9.321	12.340	8.969	72,7
Acquisizione di attività finanziarie:	512	15.378	15.890	15.382	96,8
concessione prestiti	352	14.649	15.001	14.651	97,7
azioni e altre partecipazioni	160	529	689	531	77,1
TOTALE CONTO CAPITALE	14.988	52.041	67.029	54.353	81,1
TOTALE SPESE FINALI	59.009	548.628	607.637	562.377	92,6

Tavola 12 - Quadro generale riassuntivo del bilancio di competenza 2014-2016⁴³⁸

(Importi in euro)			
	2014	2015	2016
ENTRATE			
TITOLO I - ENTRATE TRIBUTARIE	474.768.000.000	482.634.000.000	493.171.000.000
TITOLO II - ENTRATE EXTRA-TRIBUTARIE	63.027.936.782	59.127.502.503	59.625.222.901
TITOLO III - ALIENAZIONE ED AMMORTAMENTO DI BENI PATRIMONIALI E RISCOSSIONE CREDITI	1.359.409.304	1.367.409.304	1.376.409.304
di cui RISCOSSIONE CREDITI	295.628.304	304.628.304	314.628.304
TOTALE ENTRATE FINALI	539.155.346.086	543.128.911.807	554.172.632.205
TITOLO IV - ACCENSIONE DI PRESTITI	275.385.807.741	280.988.908.317	239.240.204.078
TOTALE COMPLESSIVO ENTRATE	814.541.153.827	824.117.820.124	793.512.836.283
SPESE			
TITOLO I - SPESE CORRENTI	526.835.594.066	533.204.378.616	537.892.569.753
TITOLO II - SPESE D'INVESTIMENTO	52.041.246.993	36.243.965.933	20.917.897.423
di cui ACQUISIZIONE DI ATTIVITA' FINANZIARIE	15.377.915.981	806.834.906	806.834.906
TOTALE SPESE FINALI	578.876.841.059	569.448.344.549	558.810.467.176
TITOLO III - RIMBORSO PASSIVITA' FINANZIARIE	235.664.312.768	254.669.475.575	234.702.369.107
TOTALE COMPLESSIVO SPESE	814.541.153.827	824.117.820.124	793.512.836.283
RISULTATI DIFFERENZIALI			
ENTRATE TRIBUTARIE ED EXTRA-TRIBUTARIE	537.795.936.782	541.761.502.503	552.796.222.901
SPESE CORRENTI (-)	526.835.594.066	533.204.378.616	537.892.569.753
RISPARMIO PUBBLICO	10.960.342.716	8.557.123.887	14.903.653.148
TOTALE ENTRATE FINALI	539.155.346.086	543.128.911.807	554.172.632.205
TOTALE SPESE FINALI (-)	578.876.841.059	569.448.344.549	558.810.467.176
SALDO NETTO DA FINANZIARE	-39.721.494.973	-26.319.432.742	-4.637.834.971
TOTALE ENTRATE FINALI AL NETTO DELLA RISCOSSIONE CREDITI	538.859.717.782	542.824.283.503	553.858.003.901
TOTALE SPESE FINALI AL NETTO DI ACQUISIZIONE DI ATTIVITA' FINANZIARIE (-)	563.498.925.078	568.641.509.643	558.003.632.270
INDEBITAMENTO NETTO	-24.639.207.296	-25.817.226.140	-4.145.628.369
TOTALE ENTRATE FINALI	539.155.346.086	543.128.911.807	554.172.632.205
TOTALE COMPLESSIVO SPESE (-)	814.541.153.827	824.117.820.124	793.512.836.283
RICORSO AL MERCATO	-275.385.807.741	-280.988.908.317	-239.340.204.078

⁴³⁸ Fonte: Ragioneria Generale dello Stato, da DISEGNO DI LEGGE, Bilancio di Previsione dello Stato per l'anno finanziario 2014 e Bilancio pluriennale per il triennio 2014-2016.

Tavola 13 - Quadro generale riassuntivo del bilancio di cassa 2014-2016⁴³⁹

(Importi in euro)			
	2014	2015	2016
ENTRATE			
TITOLO I - ENTRATE TRIBUTARIE	440.756.000.000	448.622.000.000	459.159.000.000
TITOLO II - ENTRATE EXTRA-TRIBUTARIE	42.665.886.782	38.665.452.503	39.162.172.901
TITOLO III - ALIENAZIONE ED AMMORTAMENTO DI BENI PATRIMONIALI E RISCOSSIONE CREDITI	1.359.409.304	1.367.409.304	1.376.409.304
di cui RISCOSSIONE CREDITI	295.628.304	34.628.304	314.628.304
TOTALE ENTRATE FINALI	484.781.296.086	488.654.861.807	499.697.582.205
TITOLO IV - ACCENSIONE DI PRESTITI	343.522.540.379	345.545.166.513	304.058.296.296
TOTALE COMPLESSIVO ENTRATE	828.303.836.465	834.200.028.320	803.755.878.501
SPESE			
TITOLO I - SPESE CORRENTI	538.273.214.875	543.197.862.270	547.877.290.753
TITOLO II - SPESE D'INVESTIMENTO	54.353.175.992	36.332.690.475	21.176.219.970
di cui ACQUISIZIONE DI ATTIVITA' FINANZIARIE	15.381.624.831	806.834.906	806.834.906
TOTALE SPESE FINALI	592.626.390.867	579.530.552.745	569.053.510.723
TITOLO III - RIMBORSO PASSIVITA' FINANZIARIE	235.677.445.598	254.669.475.575	234.702.367.778
TOTALE COMPLESSIVO SPESE	828.303.836.465	834.200.028.320	803.755.878.501
RISULTATI DIFFERENZIALI			
ENTRATE TRIBUTARIE ED EXTRA-TRIBUTARIE	483.421.886.782	487.287.452.503	498.321.172.901
SPESE CORRENTI (-)	538.273.214.875	543.197.862.270	547.877.290.753
RISPARMIO PUBBLICO	-54.851.328.093	-55.910.409.767	-49.556.117.852
TOTALE ENTRATE FINALI	484.781.296.086	488.654.861.807	499.697.582.205
TOTALE SPESE FINALI (-)	592.626.390.867	579.530.552.745	569.053.510.723
SALDO NETTO DA FINANZIARE	-107.845.094.781	-90.875.690.938	-69.355.928.518
TOTALE ENTRATE FINALI AL NETTO DELLA RISCOSSIONE CREDITI	484.485.667.782	488.350.233.503	499.382.953.901
TOTALE SPESE FINALI AL NETTO DI ACQUISIZIONE DI ATTIVITA' FINANZIARIE (-)	577.244.766.036	578.723.717.839	568.246.675.817
INDEBITAMENTO NETTO	-92.759.098.254	-90.373.484.336	-68.863.721.916
TOTALE ENTRATE FINALI	484.781.296.086	488.654.861.807	499.697.582.205
TOTALE COMPLESSIVO SPESE (-)	828.303.836.465	834.200.028.320	803.755.878.501
RICORSO AL MERCATO	-343.522.540.379	-345.545.166.513	-304.058.296.296

⁴³⁹ Fonte: Ragioneria Generale dello Stato, da DISEGNO DI LEGGE, Bilancio di Previsione dello Stato per l'anno finanziario 2014 e Bilancio pluriennale per il triennio 2014-2016.

Tavola 14 - Bilancio programmatico dello Stato 2014-2016⁴⁴⁰

(al netto delle regolazioni contabili, debitorie e dei rimborsi IVA)

(in milioni di euro)

	Consuntivo 2012 accertamenti/impegni	LB 2013	LB 2013 Assestato	2014	2015	2016	Tassi di variazione medi
Entrate tributarie	442,9	452,6	438,3	449,1	463,1	474,2	2,8
In % sul PIL	28,3	29,1	28,1	28,0	27,9	27,6	
Altre entrate	75,9	67,4	70,9	64,6	61,8	61,7	-2,2
In % sul PIL	4,8	4,3	4,6	4,0	3,7	3,6	
ENTRATE FINALI	518,7	520,0	509,2	513,7	524,9	535,9	2,1
In % sul PIL	33,1	33,4	32,7	32,0	31,6	31,2	
Spese correnti netto interessi	371,6	392,8	393,8	406,5	403,1	397,6	-1,1
In % sul PIL	23,7	25,2	25,3	25,4	24,3	23,1	
Interessi	81,4	89,7	89,2	91,5	97,5	101,5	5,3
In % sul PIL	5,2	5,8	5,7	5,7	5,9	5,9	
Spese in conto capitale	44,8	43,7	57,4	54,7	42,5	38,0	-16,4
In % sul PIL	2,9	2,8	3,7	3,4	2,6	2,2	
SPESE FINALI	497,8	526,2	540,3	552,7	543,1	537,1	-1,4
In % sul PIL	31,8	33,8	34,7	34,5	32,7	31,3	
RISPARMIO PUBBLICO	63,9	36,2	24,3	14,5	21,9	35,0	
In % sul PIL	4,1	2,3	1,6	0,9	1,3	2,0	
SALDO NETTO DA FINANZIARE	20,9	-6,2	-31,1	-39,1	-18,2	-1,2	
In % sul PIL	1,3	-0,4	-2,0	-2,4	-1,1	-0,1	
AVANZO PRIMARIO	102,3	83,5	58,1	52,4	79,3	100,3	
In % sul PIL	6,5	5,4	3,7	3,3	4,8	5,8	
SALDO DI BILANCIO ESCLUSE LE PARTITE FINANZIARIE	27,4	-6,2	-19,1	-24,3	-18,2	-1,1	
In % sul PIL	1,7	-0,4	-1,2	-1,5	-1,1	-0,1	
PIL ai prezzi di mercato	1.565,9	1.557,3	1.557,3	1.602,9	1.660,7	1.718,4	

⁴⁴⁰ Fonte: Ragioneria Generale dello Stato, da DISEGNO DI LEGGE, Bilancio di Previsione dello Stato per l'anno finanziario 2014 e Bilancio pluriennale per il triennio 2014-2016.

BIBLIOGRAFIA

- **AA.VV.**, *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Giappichelli editore, 1999.
- **AA.VV.**, *Un nuovo modello contabile: ipotesi ed esperienze nella pubblica amministrazione centrale*, Collana Strumenti, Edizioni CNEL, 1997.
- **AA.VV.**, *Nuovo sistema di controllo sulla spesa pubblica*, Perugia, Banca d'Italia, 1994.
- **AA.VV.**, *La nuova legge di contabilità*, in *Giornale di Diritto amministrativo* n.7, 2010.
- **AA.VV.**, *I Documenti Programmatici. Ruolo, strutture, processi e strumenti del MEF*, Dipartimento del Tesoro, 2006.
- **AA.VV.**, *I principi contabili internazionali per le amministrazioni pubbliche italiane*, Giuffrè Editore, 2006.
- **ABATE B.**, *La réforme budgetarie et comptable decider par la loi organique du 1^o aout 2001*, Conferenza annuale della Ragioneria generale dello Stato, Roma 7 luglio 2004.
- **ADINOLFI P.**, *Il rinnovamento della PA Italiana: Potenzialità di una lettura critica*, Atti del Convegno WOA-Critical Management Studies: Incertezza, creatività e razionalità organizzative, Bologna, 16-18 giugno 2010.
- **AIROLDI G., BRUNETTI G., CODA V.**, *Economia aziendale*, Il Mulino, 2005.
- **ALBERTI ROVIRA E.**, *La reforma del articulo 35 CE*, in *Revista Espanola de Derecho Constitucional* n.93, 2011.
- **ALESINA A., PEROTTI R.**, *The political economy of budget deficits*, in *IMF Staff papers* n. 42, 1995.
- **ALJARDE I. B.**, *En las administraciones publicas. Cuadro de financiacion y/o estado de flujos de tesoreria?*, in *Revista espanola de Financiacion y Contabilidad* vol. 26 n. 92, 1997.
- **ALLA L.**, *Verso una nuova governance economica della UE*, in www.amministrazioneincammino.luiss.it, 2011.
- **ALTOMONTE C., VILLAFRANCA A., ZULEEG F.**, *La riforma della Governance Economica Europea*, in *Osservatorio di politica internazionale*, 2011.
- **ALTOMONTE C., VILLAFRANCA A.**, *Not only Public Debt: towards a new Pact on the Euro*, ISPI Policy Brief n.198, 2010.
- **ALTOMONTE C., NAVA M.**, *Bruxelles salva Wall Street? La governance dell'economia europea e la crisi finanziaria*, ISPI Policy Brief, 2008.

- **AMADUZZI A.**, *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Utet Giuridica, 1982.
- **AMADUZZI A.**, *Azienda di erogazione primi problemi di organizzazione, gestione e rilevazione*, Principato Edizioni, 1936.
- **AMATO G.**, *I gironi che dividono l'Europa*, Il sole 24 ore, 2012.
- **AMATO G., BALDWIN R., GROS D., MICOSSI S., PADOAN P.C.**, *A renewed political deal for sustainable growth within the Eurozone and the EU. An open letter to the President of the European Council*, CEPS Policy Brief n.227-7, 2010.
- **AMATUCCI**, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Iovene Editore, 2007.
- **AMICO DI MEANE T., GIANNITI L.**, *La Governance economica dell'Unione europea: dalla Convenzione al Trattato di Lisbona tra crisi finanziaria e incognita greca*, in Rivista Giuridica del Mezzogiorno, 2010.
- **ANDREI P.**, *Sistemi contabili e informativa di bilancio in Francia. Tratti evolutivi e tendenze in atto*, Giuffrè Editore, 2000.
- **ANELLI C., IZZI F., TALICE C.**, *Contabilità pubblica*, Giuffrè editore, 1996.
- **ANESSI PESSINA E., CANTU' E.**, *Accounting reforms: determinants of local governments choices*, Financial Accountability & Management vol. 24 n.3, 2008.
- **ANESSI PESSINA E.**, *La contabilità delle aziende pubbliche*, Egea, 2000.
- **ANESSI PESSINA E.**, *L'evoluzione dei sistemi contabili pubblici*, Egea, 2007.
- **ANESSI PESSINA E.**, *La contabilità economico-patrimoniale nelle amministrazioni pubbliche: dal se al come*, in Azienda pubblica n.4, 2005.
- **ANESSI PESSINA E., SICILIA M., STECCOLINI I.**, *Il progetto di riforma della contabilità pubblica: quali implicazioni per il sistema delle amministrazioni pubbliche?*, in Azienda Pubblica n.4, 2009.
- **ANESSI PESSINA E., STECCOLINI I.**, *Contabilità finanziaria ed economico patrimoniale: una convivenza forzata?*, in Azienda Pubblica n. 2, 2007.
- **ANESSI PESSINA E., BORGONOV E., CANTU' E., SICILIA M., STECCOLINI I.**, *Alcune proposte per una riforma dell'ordinamento contabile degli enti locali*, in Azienda Pubblica n.1, 2009.
- **ANESSI PESSINA E.**, *Editoriale del numero tematico della rivista Azienda Pubblica: l'armonizzazione contabile*, in Azienda Pubblica n. 1, 2012.
- **ANNETT A.**, *Enforcement and the Stability and Growth Pact: How Fiscal Policy Did and Did not change under Europe's Fiscal Framework*, IMF Working Paper, 2006.

- **ANNETT A., DECRESSIN J., DEPPLER M.**, *Reforming the Stability and Growth Pact*, IMF Policy Discussion Paper, 2005.
- **ANSELMINI L.** (a cura di), *Modelli economico-patrimoniali per il bilancio e la contabilità di Stato*, Giuffrè editore, 2006.
- **ANSELMINI L.**, *Bilancio e contabilità dello Stato: peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale*. Relazione generale, progetto di ricerca Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, 2004.
- **ANSELMINI L.**, *Percorsi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Giappichelli Editore, 2003.
- **ANSELMINI L.**, *Riaprire il dibattito sul bilancio dello Stato*, in Azienda Pubblica n.6, 2001.
- **ANSELMINI L.**, *Il processo di trasformazione della pubblica amministrazione: il percorso aziendale*, Giappichelli Editore, 2003.
- **ANSELMINI L.**, *Nuove prospettive di rilevazione per le pubbliche amministrazioni*, in AA.VV., *I principi contabili internazionali per le amministrazioni pubbliche*, Giuffrè Editore, 2006.
- **ANSELMINI L., PAVAN A., REGINATO E.**, *Cassa, competenza finanziaria e competenza economica: la scelta delle basi contabili in un sistema armonizzato di contabilità pubblica*, in Azienda Pubblica n.1, 2012.
- **ANSELMINI L.**, *Bilancio e contabilità di Stato: anomalie italiane ed esigenze di cambiamento*, Libro Aperto, 2002.
- **ARCHIBUGI F.**, *La performance dell'azione pubblica in Francia: stato di avanzamento e stato dell'arte*, in www.rivisteweb.it, 2012.
- **ARCHIBUGI F.**, *Luci e ombre dell'esperienza britannica in tema di programmazione strategica e spending review*, in www.ebookbrowse.net.
- **ASSEMBLEE NATIONALE**, *Rapport d'information déposé per la Commission des finances, de l'économie générale et du plan sur le suivi des préconisations de la Cour des comptes et de la Mission d'évaluation et de contrôle*, in www.assemblee-nationale.fr, 2005.
- **BALASSONE F., MAZZOTTA B., MONACELLI D.**, *I principi saldi di finanza pubblica. Definizioni, utilizzo e raccordi*, Ragioneria generale dello Stato, 2008.
- **BALASSONE F., FRANCO D., ZOTTERI S.**, *Achilles catches up with the tortoise: an expenditure rule to bridge the gap between fiscal outturns and targets*, Paper presentato al Public Finance Workshop “Rules and Institutions for Sound Fiscal Policy after the Crisis”, Perugia, 2011.

- **BALCEROWICZ L.**, *Il fallimento degli Stati sovrani nell'Unione Europea: una prospettiva comparata*, Lectio Marco Minghetti, Istituto Bruno Leoni, 2010.
- **BALLS E., O'DONNELL G.**, *Reforming Britain's Economic and Financial Policy*, Palgrave, 2002.
- **BANCA CENTRALE EUROPEA**, *Il funzionamento degli stabilizzatori automatici di bilancio nell'area euro*, in Bollettino mensile n.4, 2002.
- **BANCA CENTRALE EUROPEA**, *I dieci anni del patto di stabilità e crescita*, in Bollettino mensile n.10, 2008.
- **BANCA CENTRALE EUROPEA**, *L'attuazione del patto di stabilità e crescita*, in Bollettino mensile n. 5, 1999.
- **BANCA CENTRALE EUROPEA**, *Il raccordo disavanzo-debito delle amministrazioni pubbliche*, in Bollettino mensile n.4, 2007.
- **BANCA CENTRALE EUROPEA**, *L'influenza delle politiche di bilancio sulla stabilità economica e sui prezzi*, in Bollettino mensile n.4, 2004.
- **BANCA CENTRALE EUROPEA**, *La riforma del patto di stabilità e crescita*, in Bollettino mensile n.8, 2005.
- **BANCA CENTRALE EUROPEA**, *La riforma della governance economica nell'area dell'euro: elementi essenziali*, in Bollettino mensile n.3, 2011.
- **BANCA CENTRALE EUROPEA**, *Reinforcing economic governance in the euro area*, in Bollettino mensile, 2010.
- **BANCA CENTRALE EUROPEA**, *Andamento della finanza pubblica*, in Bollettino mensile n.12, 2011.
- **BANCA CENTRALE EUROPEA**, *L'analisi della sostenibilità del debito pubblico nell'area dell'euro*, in Bollettino mensile n.4, 2012.
- **BANCA CENTRALE EUROPEA**, *Un patto di bilancio per un'unione economica e monetaria rafforzata*, in Bollettino mensile n.5, 2012.
- **BANCA CENTRALE EUROPEA**, *Articoli. Importanza ed efficacia dei quadri di riferimento nazionali per la finanza pubblica nell'UE*, Bollettino mensile n.2, 2013.
- **BANCA D'ITALIA**, *Rapporto sulla stabilità finanziaria n.3*, 2012.
- **BAREA J.**, *El nuevo Plan General de Contabilidad Publica y el Plan de Contabilidad Nacional*, in Revista española de Financiación y Contabilidad n. 79, 1994.
- **BARETTONI ARLERI A.**, *Contabilità dello Stato e degli enti pubblici*, Nis, Carocci Editore, 1997.
- **BARETTONI ARLERI A.**, *Contabilità pubblica*, in *Enc. giur. vol. VII*, 1988.

- **BARETTONI ARLERI A.**, *La metamorfosi della legge finanziaria nel processo di revisione delle decisioni di bilancio*, in Nomos, 1988.
- **BARETTONI ARLERI A.**, *Linee evolutive della contabilità pubblica*, Giuffrè editore, 1980.
- **BARETTONI ARLERI A.**, *Riforma del bilancio dello Stato ed art. 81 della Costituzione*, in Stato ed economia: scritti in ricordo di Donatello Serrani, Giuffrè Editore, 1984.
- **BARETTONI ARLERI A.**, *Giurisdizione contabile pilastro della contabilità pubblica*, Relazione al Convegno di Perugia del maggio 1984, su *Giurisdizione contabile e collettività: analisi e prospettive*, 1984.
- **BARILATTI G.**, *Contabilità e controllo di gestione della spesa pubblica*, Etas Libri, 1989.
- **BARNARD C.**, *The Shaky Legal Foundations for institutional Action under the Employment, Lisbon and EU2020 Strategies*, in Cambridge Year Book of European Legal Studies 2009-2010 vol.12, 2009.
- **BARRIOS S., RIZZA P.**, *Unexpected changes in tax revenues and the stabilization function of fiscal policy. Evidence for the European Union, 1999-2008*, in European Economy – Economic Papers n.404, 2010.
- **BARROSO J. M.**, *Intervento al parlamento europeo, Sessione Plenaria, Dibattito sulla crisi economica e l'Euro*, 2011.
- **BARTOCCI L.**, *Il nuovo sistema informativo- contabile dello Stato*, Giappichelli editore, 2013.
- **BARZELAY M.**, *The new Public Management: improving research and policy dialogue*, University of California Press, 2001.
- **BASSI M. L.**, *Le nuove regole del bilancio statale*, Franco Angeli, 2001.
- **BASSI M.**, *La riforma del bilancio dello Stato: problemi e conseguenze*, intervento al convegno S.I.E.D.S., Teramo, 16 e 17 ottobre 1998.
- **BATISTA F., BENITO B.**, *Central government budget practices and transparency: an international comparison*, in Public Administration vol. 85, 2007.
- **BENASSY-QUERE A., COUERE B.**, *Economie de l'euro*, Ed. La Découverte, 2010.
- **BENITO LOPEZ B.**, *Manual de Contabilidad Publica*, Piramide, 1995.
- **BENITO LOPEZ B.**, *El concepto de entidad en contabilidad publica*, in Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad vol. 25 n. 88, 1996.
- **BENNATI A.**, *Manuale di contabilità di Stato*, 1957.

- **BENTIVEGNA C.**, *Elementi di contabilità di Stato*, 1957.
- **BERIT A.**, *The need for harmonised, accrual-based European Public Sector Accounting Standards from a German perspective*, Presentazione paper al Convegno “Verso l’implementazione degli EPSAS (European Public Sector Accounting Standards)” tenutosi a Bruxelles il 29 e 30 maggio, 2013.
- **BERGONZINI C.**, *Teoria e pratica delle procedure di bilancio dopo la legge n. 196 del 2009*, in Quaderni costituzionali n. 1, 2011.
- **BERTUCCI G., COGLIANDRO G.**, *Globalizzazione e nuove sfide della finanza pubblica*, Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato, 2004.
- **BESTA F.**, *Lezioni di contabilità di Stato*, La linotipo, 1913.
- **BESTA F.**, *La ragioneria*, Vallardi, 1922.
- **BIFULCO R.**, *Il custode della democrazia parlamentare. Nota a prima lettura alla sentenza del Tribunale costituzionale federale tedesco del 7 settembre 2011 sui meccanismi europei di stabilità finanziari*, in www.rivistaaic.it, 2011.
- **BIFULCO R.**, *Costituzionalismo e pareggio di bilancio*, Relazione svolta al convegno “Crisi economica e trasformazioni della dimensione giuridica”, Fondazione CESIFIN, 2012.
- **BIFULCO R.**, *Il pareggio di bilancio in Germania: una riforma costituzionale postnazionale?*, in Rivista dell’AIC n.3, 2011.
- **BILANCIA P.**, *La nuova Governance dell’Eurozona: alla ricerca del demos*, in www.federalismi.it, 2013.
- **BILANCIA P.**, *La nuova governance dell’Eurozona e i “riflessi” sugli ordinamenti nazionali*, in www.federalismi.it, 2012.
- **BILANCIA F.**, *Note critiche sul c.d. pareggio di bilancio*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it, 2012.
- **BINI SMAGHI L.**, *Avoiding the next Eurozone crisis*, in Foreign Policy, 2011.
- **BLUMANN C., DUBOUIS L.**, *Droit institutionnel de l’Union europeenne*, Litec, 2010.
- **BOCCALATTE S., PICCIRILLI G.**, *La funzione legislativa tra Governo e Parlamento dopo la riforma costituzionale francese del 2008*, in Osservatorio sulle fonti, 2009.
- **BOGAERT H., DOBBELAERE L., HERTVELDT B., LEBRUN I.**, *Fiscal councils, independent forecasts and the budgetary process: lessons from the Belgian case*, Federal Planning Bureau, 2006.

- **BOGNETTI G.**, *Il pareggio di bilancio nella Carta Costituzionale*, in Rivista dell’AIC, 2011.
- **BORGONOVİ E.**, *L’impresa pubblica*, Giuffrè editore, 1979.
- **BORGONOVİ E.**, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, 2005.
- **BORGONOVİ E.**, *La pubblica amministrazione come sistema di aziende composte*, Giuffrè editore, 1984.
- **BORGONOVİ E.**, *Il controllo della spesa pubblica: aspetti istituzionali di politica economica e di sistemi contabili*, Egea, 2001.
- **BORGONOVİ E.**, **CANALETTI F.**, *Il nuovo bilancio dello Stato*, in Azienda pubblica n. 3, 1998.
- **BORIO C.**, **DREHMANN M.**, *Towards an operational framework for financial stability: “fuzzy” measurement and its consequences*, BIS Working Papers n.284, 2009.
- **BOUVIER M.**, *La loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances*, L’actualité juridique – Droit administratif, 2001.
- **BOVE A.**, *I servizi di tesoreria e cassa degli enti pubblici*, Noccioli editore, 1997.
- **BRANCASI A.**, *Le nuove regole di bilancio*, in Astrid Rassegna n. 150, 2010.
- **BRANCASI A.**, *L’introduzione del principio del c.d. pareggio di bilancio: un esempio di revisione affrettata della Costituzione*, in www.forumcostituzionale.it, 2012.
- **BRANCASI A.**, *Il principio del pareggio di bilancio in Costituzione*, in Osservatorio sulle fonti, 2012.
- **BRANDOLINI E.**, **ZAMBARDI S.**, *La contabilità pubblica*, Cedam, 2010.
- **BRAVO VICTOR N.**, *The reform of governmental accounting in Spain: main tendencies*, in Montesinos V., Vela J. M., *Innovations in Governmental Accounting*, Kluwer Academic Publishers, 2002.
- **BRUEGEL POLICY BRIEF**, *The Blue Bond Proposal*, 2010.
- **BRUNI F.**, **VILLAFRANCA A.**, *La Governance economica tra squilibri globali e prospettive dell’Unione Europea: l’interesse italiano*, in Osservatorio di Politica Internazionale, 2011.
- **BRUNI F.**, *La riforma della Governance Economica europea, l’analisi annuale della crescita e la correzione della finanza pubblica italiana*, Istituto per gli studi di politica internazionale, 2010.
- **BRUNI F.**, *I tre buchi neri della governance economica*, Istituto per gli studi di politica internazionale, 2011.

- **BRUUN N., LORCHER K., SCHOMANN I.,** *The Lisbon Treaty and Social Europe*, in Oxford: Hart Publishing, 2012.
- **BRUSA L.,** *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè editore, 1995.
- **BRUSA L.,** *Contabilità dei costi*, Giuffrè editore, 1979.
- **BRUSA L., DEZZANI F.,** *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè editore, 1983.
- **BRUSA L.,** *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè Editore, 1995.
- **BRUSCA ALIJARDE M., I.,** *The usefulness of financial reporting in Spanish local governments*, in Financial Accountability & Management n.13, 1997.
- **BUCCI F.,** *I conti pubblici*, Franco Angeli, 2001.
- **BUCCI G.,** BCE versus Costituzione Italiana, in www.sinistrainrete.info, 2011.
- **BUCHANAN J.M.,** *Public principles of public debt: a defence and restatement*, in The collected works of J.M. Buchanan vol.2, 1999.
- **BUDAUS D., BEHM C., ADAM B.,** *Chapter 4: Germany in Luder K., Jones R., Reforming governmental accounting and Budgeting in Europe*, Frankfurt/Main, 2003.
- **BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN,** *Federal German Budget Legislation – Foundations of a uniform fiscal and economic policy*, 1995.
- **BUSCEMA S., BUSCEMA A.,** *Contabilità dello Stato e degli enti pubblici*, Milano, Giuffrè editore, 1998.
- **BUSCEMA S.,** *Trattato di contabilità pubblica, vol.1*, Giuffrè Editore, 1979.
- **BUSCEMA S.,** *Il bilancio*, Giuffrè Editore, 1971.
- **BUTI M., ROGER W., TURRINI A.A.,** *Is Lisbon far from Maastricht? Trade-offs and Complementarities between Fiscal Discipline and Structural Reforms*, CEPR discussion papers n.6204, 2007.
- **CABRAS D.,** *Il pareggio di bilancio in Costituzione: una regola importante per la stabilizzazione della finanza pubblica*, in Quaderni Costituzionali n.1, 2012.
- **CABRAS D.,** *Su alcuni rilievi critici al c.d. pareggio di bilancio*, in Rivista dell’AIC n.2, 2012.
- **CABRAS D.,** *L’impatto della nuova governance economica europea sull’ordinamento italiano*, in Quaderni Costituzionali n.2, 2011.
- **CAIANIELLO G.,** *Bilancio, legge finanziaria, coperture e mitologie costituzionali (per una sola legge di bilancio, a Costituzione invariata)*, in Il foro amministrativo, 2000.

- **CAIANIELLO G.**, *Potenzialità delle legge di bilancio*, in Barettoni Arleri A. (a cura di), *Dizionario di contabilità pubblica*, Giuffrè, 1989.
- **CALMFORS L., WREN-LEWIS S.**, *What should fiscal councils do?*, University of Oxford Department of Economics Discussion Paper n.537, 2011.
- **CALMFORS L., WREN-LEWIS S.**, *What are fiscal councils, and what do they do?*, in www.voxeu.org, 2011.
- **CAMBRA M.**, *La nuova disciplina delle procedure e della struttura del bilancio dello Stato*, in *Azienda Pubblica* n. 3, 1998.
- **CAMBY J.P.**, *La réforme du budget de l'Etat*, LGDJ, 2002.
- **CAMERA DEI DEPUTATI**, XVI legislatura, servizio di studi, documentazione e ricerche, *La riforma della governance economica dell'UE*, n. 189, 2011.
- **CAMERA DEI DEPUTATI**, XVI legislatura, servizio di studi, documentazione e ricerche, *Le fiscal rules e il principio del pareggio di bilancio. Comunicazioni del Ministro dell'Economia alle Commissioni riunite I e V della Camera e 1^a e 5^a del Senato*, n. 267, 2011.
- **CAMERA DEI DEPUTATI**, XVI legislatura, servizio di studi, documentazione e ricerche, *La governance economica europea: riforma e implicazioni. Comunicazioni del Ministro dell'Economia alle Commissioni riunite V e XIV della Camera e 5^a e 14^a del Senato*, 2010.
- **CAMERA DEI DEPUTATI**, XVI Legislatura, servizio di studi, documentazione e ricerche, *Il principio del pareggio di bilancio negli ordinamenti costituzionali di Francia, Germania e Spagna*, n.16, 2011.
- **CAMERA DEI DEPUTATI**, XVII legislatura, servizio di studi, documentazione e ricerche, *Governance Economica dell'UE*, n.1/19, 2013.
- **CAMERA DEI DEPUTATI**, XVI legislatura, servizio di studi, documentazione e ricerche, *Squilibri macroeconomici e sorveglianza europea*, Schede di lettura n.179, 2010.
- **CAMERA DEI DEPUTATI**, Servizio Studi, *Le proposte del 23 novembre in materia di governance economica – gli stability bonds*, 2012.
- **CAMERA DEI DEPUTATI**, XVI legislatura, servizio di studi, documentazione e ricerche, *Progetto di Trattato sulla stabilità, il coordinamento e la governance nell'unione economica e monetaria*, Schede di lettura n.202, 2012.
- **CAMERA DEI DEPUTATI**, XVI legislatura, servizio di studi, documentazione e ricerche, *Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella carta costituzionale*, Schede di lettura n.551, 2011.

- **CAMILLETTI M., CEPPARULO A., GASTALDI F., GIURIATO L.,** *Regole fiscali sulla spesa per il bilancio dello Stato, Esperienza internazionale e primi approfondimenti per l'Italia*, in www.rgs.mef.gov.it, 2012.
- **CAMODECA R.,** *Il bilancio dello Stato nel sistema di ragioneria pubblica*, Cedam, 2005.
- **CAMODECA R., CANZIANI A.,** *Il bilancio dello Stato nel pensiero degli aziendalisti italiani 1880-1970*, in Airoidi G., Brunetti G., Corbetta G., Invernizzi G., (a cura di), *Economia Aziendale & Management. Scritti in onore di Vittorio Coda*, Egea, 2010.
- **CAMPEDELLI B.,** *Ragioneria internazionale*, Giappichelli Editore, 1994.
- **CAMPRA M.,** *Il bilancio. Francia, Germania, Regno Unito, Spagna, Italia*, Giuffrè Editore, 1998.
- **CANAPARO P.,** *La legge costituzionale n.1 del 2012: la riforma dell'articolo 81, il pareggio di bilancio e il nuovo impianto costituzionale in materia di finanza pubblica*, in www.federalismi.it, 2012.
- **CANNAC Y.,** *Mettre en œuvre la loi organique relative aux lois de finances*, Revue française de finances publiques, 2003.
- **CANZIANI A., CAMODECA R.,** *Il bilancio dello Stato nel pensiero degli aziendalisti italiani 1880-1970*, Paper n. 100, Università degli Studi di Brescia, Dipartimento di Economia Aziendale, 2010.
- **CAPALDO P.,** *Il bilancio dello Stato nel sistema della programmazione economica*, Giuffrè editore, 1973.
- **CAPERCHIONE E.,** *Caratteri di uniformità dei sistemi di contabilità pubblica di alcuni paesi europei ed extra europei*, in Azienda Pubblica n. 5, 1999.
- **CAPERCHIONE E.,** *Sistemi informativo-contabili nella pubblica amministrazione: profili comparati, evoluzione e criteri per la progettazione*, Egea, 2000.
- **CAPERCHIONE E.,** *La finalizzazione al controllo della spesa nei diversi sistemi di contabilità pubblica*, in Borgonovi E., (a cura di), *Il controllo della spesa pubblica: aspetti istituzionali di politica economica e di sistemi contabili*, Egea, 1995.
- **CAPERCHIONE E.,** *L'armonizzazione contabile nella prospettiva internazionale*, in Azienda Pubblica n. 1, 2012.
- **CAPOCCHI A.,** *Bilancio e contabilità dello Stato: peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale. Relazione finale*, progetto di ricerca Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, 2004.

- **CAPOCCHI A., PONZO S.,** *Gli anni della contabilità finanziaria ed i ripetuti tentativi di cambiamento*, in Anselmi L., *Modelli economico-patrimoniali per il bilancio e la contabilità di Stato*, Giuffrè Editore, 2006.
- **CAPRIGLIONE F., SEMERARO G.,** *Il security market programme e la crisi dei debiti sovrani. Evoluzione del ruolo della BCE*, in *Rivista Trimestrale di Diritto dell'economia* n.3, 2011.
- **CAPRIGLIONE F., SEMERARO G.,** *Crisi finanziaria e debiti sovrani. L'unione europea fra rischi ed opportunità*, Utet Giuridica, 2011.
- **CAPRIGLIONE F.,** *Mercato, regole e democrazia. L'UEM fra scetticismo ed identità nazionali*, Utet Giuridica, 2012.
- **CAPUTO M.,** *La sessione di bilancio 2009. Spunti e prospettive alla luce della riforma della legge di contabilità*, in *Rassegna parlamentare* n.1, 2010.
- **CARABBA M.,** *La nuova disciplina delle procedure e della struttura del bilancio dello Stato*, in *Azienda pubblica* n. 3, 1998.
- **CARLIN T.,** *Debating the impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector*, in *Financial Accountability & Management* n. 3, 2005.
- **CARRASCO D.,** *La nueva contabilidad publica. La informacion contable y el nuevo plan general de contabilidad publica*, Barcellona Editorial Ariel, 1994.
- **CARULLO A.,** *Diritto al benessere e crisi delle Autonomie locali*, in www.Giustamm.it, 2013.
- **CASADO ROBLEDO S., FERNANDEZ DE CASO J. C.,** *El nuevo Plan General de Contabilidad Publica*, in *Revista espanola de Financiacion y Contabilidad* n. 79, 1994.
- **CASADO ROBLEDO S.,** *La contabilidad de las Administraciones Publicas*, Tercera Edicion, 2003.
- **CASELLA R.,** *Il Consiglio costituzionale francese e il trattato sul Fiscal compact*, in *Forum di quaderni costituzionali*, 2012.
- **CASTELLINO O.,** *Introduzione alla contabilità nazionale*, Giappicchelli editore, 1997.
- **CATTURI G.,** *Lezioni di economia aziendale*, Cedam, 1984.
- **CATTURI G.,** *Dalla razionalità alla responsabilità nella gestione dell'azienda "universale"*, Quaderni senesi di Economia Aziendale e di Ragioneria, Università degli Studi di Siena, Serie interventi n.43, 1997.
- **CATTURI G.,** *Teoria e prassi del costo di produzione*, Cedam, 2000.
- **CATTURI G.,** *L'azienda universale*, Cedam, 2003.

- **CATTURI G.**, *Teorie contabili e scenari economico-aziendali*, Cedam, 1989.
- **CAVALLINI CADEDDU L.**, *La riforma del bilancio: una nuova contabilità pubblica per un'amministrazione rinnovata*, Università degli studi di Teramo, XVIII convegno di contabilità pubblica, 2000.
- **CECCHETTI M.**, *Legge costituzionale n. 1 del 2012 e Titolo V della Parte II della Costituzione: profili di contro-riforma dell'autonomia regionale e locale*, Atti del Seminario “La nuova governance fiscale europea. Fiscal Pact, cornice europea e modifiche costituzionali in Italia: problemi aperti e prospettive”, Luiss Guido Carli, 2012.
- **CECORA G.**, *L'azione di riforma della pubblica amministrazione: realizzazione e problemi aperti*, in *Rivista I.N.P.D.A.P.* n. 6, 1996.
- **CHAN J. L.**, *Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards*, in *Public Money & Management* vol. 23 n.1, 2003.
- **CHAN J. L.**, *Standards and Issues in Governmental Accounting and Financial Reporting*, in *Public Budgeting and Finance* vol. 1 n. 1, 1981.
- **CHAN J. L.**, *A comparison of Government Accounting and Business Accounting*, in *Rivista italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale* n.3, 2009.
- **CHARTERED INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE AND ACCOUNTANCY (CIPFA)**, *Whole of Government Account*, 2004.
- **CHEVAUCHEZ B.**, *Government budgeting and accounting reforms in France*, in *OECD Models of public budgeting and accounting reforms*, 2002.
- **CHIARELLI G., URICCHIO A. F.**, *Elementi di finanza pubblica comunitaria*, Aracne, 2011.
- **CHITI E., FRANCHINI C.**, *L'integrazione amministrativa europea*, Il Mulino, 2003.
- **CHITI E.**, *Le risposte alla crisi della finanza pubblica e il riequilibrio dei poteri nell'Unione*, in *Questa Rivista*, 2011.
- **CHITI E.**, *Le architetture istituzionali della vigilanza finanziaria*, in *Lo Stato di fronte alla crisi* a cura di G. Napolitano, Il Mulino, 2012.
- **CHITI M. P.**, *Lo Spazio amministrativo europeo*, in *Studi in onore di Alberto Romano*, 2011.
- **CHITI M. P.**, *La crisi del debito sovrano e le sue influenze per la governance europea, i rapporti tra stati membri, le pubbliche amministrazioni*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2013.
- **CHITI M., NATALINI A.**, *Le pubbliche amministrazioni dopo il trattato di Lisbona*, Il Mulino, 2011.

- **CHRISTIAENS J., VANHEE C., MANES ROSSI F., AVERSANO N.**, *The Effect of IPSAS on Reforming Governmental Financial Reporting: an international comparison*, Working Paper, Universiteit Gent, in www.feb.ugent.be, 2013.
- **CHRISTIAENS J., REYNIERS B., ROLLE' C.**, *Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study*, in *International Review of Administrative Sciences* n.76 (3), 2010.
- **CIGAR**, *Implementing Reforms in Public Sector Accounting*, Universidade de Coimbra, 2008.
- **CIMBOLINI L.**, *Federalismo e riforma della contabilità pubblica. La problematica dell'armonizzazione dei bilanci pubblici, le prime riflessioni dopo l'approvazione della legge di contabilità e finanza pubblica*, in *La Finanza Locale* n.1, 2010.
- **CIOLLI I.**, *I Paesi dell'Eurozona e i vincoli di bilancio. Quando l'emergenza economica fa saltare gli strumenti normativi ordinari*, in *Associazione italiana dei costituzionalisti* n. 1, 2012.
- **COATS D.**, *Le politiche per uscire dalla crisi*, su www.sbilanciamoci.info/ebook, 2012.
- **COLARULLO E.**, *L'indirizzo della spesa tra governo e parlamento*, Giuffrè editore, 1986.
- **COGLIANDRO G.**, *L'impatto del fiscal compact sul sistema di governante europea*, Atti del Seminario La nuova governance fiscale europea. Fiscal Pact, cornice europea e modifiche costituzionali in Italia: problemi aperti e prospettive, Luiss Guido Carli, 2012.
- **COGLIANDRO G.**, *La governante economica europea*, in www.federalismi.it, 2011.
- **COMISION DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DEL SECTOR PUBLICO**, *Marco Conceptual para la Informacion financiera de la Administraciones Publicas*, documento n. 1, 2001.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Relazione della Commissione Europea al Consiglio ed al Parlamento Europeo, Verso una gestione di qualità delle Statistiche Europee*, 2011.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Relazione della Commissione Europea al Consiglio ed al Parlamento Europeo, Verso l'applicazione di principi contabili armonizzati per il settore pubblico (EPSAS) negli Stati membri dell'UE. Idoneità degli IPSAS per gli Stati membri*, 2013.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Proposta di modifica del regolamento (CE) 1467/97 per l'accelerazione e il chiarimento delle modalità di attuazione della procedura per i disavanzi eccessivi*, 2010.

- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Proposta di modifica del regolamento (CE) 1466/97 per il rafforzamento della sorveglianza delle posizioni di bilancio nonché della sorveglianza e del coordinamento delle politiche europee*, 2010.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Proposta di regolamento del Parlamento Europeo e del Consiglio relative all'effettiva applicazione della sorveglianza di bilancio nell'area euro*, 2010.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Proposta di regolamento del Parlamento Europeo e del Consiglio sulla prevenzione e la correzione degli squilibri macro economici*, 2010.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Proposta di direttiva relative ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri*, 2010.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Le finanze pubbliche nell'UEM. Assicurare l'efficacia del braccio preventivo del patto di stabilità e crescita*, 2007.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Verso una strategia europea di governance delle statistiche di bilancio*, 2004.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Rafforzare la Governance economica e chiarire l'implementazione del Patto di Stabilità e crescita*, 2004.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *A blueprint for a deep and genuine economic and monetary union Launching a European Debate*, 2012.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Governance economica nell'Unione Europea*, Direzione generale degli affari economici e finanziari, 2012.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Europa 2020: una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva*, 2010.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Reinforcing economic policy coordination*, 2010.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Enhancing economic policy coordination for stability growth and jobs*, 2010.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Un'agenda per nuove competenze e per l'occupazione: un contributo europeo verso la piena occupazione*, 2010.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *La piattaforma europea contro la povertà e l'esclusione sociale: un quadro europeo per la coesione sociale e territoriale*, 2010.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Rafforzare il coordinamento delle politiche economiche per la stabilità, la crescita e l'occupazione – Gli strumenti per rafforzare la governance economica dell'UE*, 2010.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Analisi annuale della crescita: progredire nella risposta globale dell'UE alla crisi*, 2011.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Verso una ripresa fonte di occupazione*, 2012.

- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Azione per la stabilità, la crescita, l'occupazione*, 2012.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Green Paper on the feasibility of introducing Stability Bonds*, 2011.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Regulating financial services for sustainable growth. A progress report*, 2011.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Public finances in EMU 2010*, in *European Economy* n.4, 2010.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Investing in Europe's future. Fifth Report on economic, social and territorial cohesion*, 2010.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Numerical fiscal rules and institutions for sound public finances*, *Public finance in EMU*, 2006.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Vade mecum in the Stability and Growth Pact*, *European Economy*, Occasional Papers n.151, 2013.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Annual Growth Survey 2013*, 2012.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *2013 European Semester: country specific recommendations. Moving Europe beyond the Crisis*, 2013.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Updated reference rates for the assessment against the expenditure benchmark*, 2013.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Complementary information on the functioning of the expenditure and debt benchmarks*, 2012.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Report from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Central Bank, the European Economic and Social Committee, the Committee of the Regions and the European Investment Bank on the Alert Mechanism Report 2013*, 2012.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Scoreboard for the surveillance of macroeconomic imbalances*, *European Economy*, Occasional Papers n.92, 2012.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Completing the Scoreboard for the MIP: Financial Sector Indicator Commission staff working document*, 2012.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Evolving budgetary surveillance*, in *Public Finances in Emu 2011*, *European Economy* n.3, 2011.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Fiscal frameworks across Member States: Commission services country fiches from the 2011 EPC peer review*, in Occasional Paper n.91, 2012.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Finanze pubbliche dell'UEM – Primo anno di applicazione del Patto di Stabilità e crescita riveduto*, 2006.

- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Rafforzamento del coordinamento delle politiche di bilancio*, 2002.
- **COMMISSIONE EUROPEA**, *Towards implementing European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)*, Eurostat Conference, 29-30 maggio, Brussel, 2013.
- **COMMITTEE FOR THE STUDY OF ECONOMIC AND MONETARY UNION**, *Report on the economic and monetary union in the European Community*, 1989.
- **CONSIGLIO EUROPEO**, *The Annual Growth Survey and the Joint Employment Report in the context of the European Semester. Priorities for action in the areas of employment and social policies: political guidance in 2012*, 2012.
- **CONSIGLIO EUROPEO**, *Regolamento (CE) 1055/2005, Rafforzamento della sorveglianza delle posizioni di bilancio nonché della sorveglianza e del coordinamento delle politiche economiche*, 2005.
- **CONSIGLIO EUROPEO**, *Regolamento (CE) 1466/1997, Rafforzamento della sorveglianza delle posizioni di bilancio nonché della sorveglianza e del coordinamento delle politiche economiche*, 1997.
- **CONSIGLIO EUROPEO**, *Regolamento (CE) 1056/2005, Accelerazione e chiarimento delle modalità di attuazione della procedura per disavanzi eccessivi*, 2005.
- **CONSIGLIO EUROPEO**, *Regolamento (CE) 1467/1997, Accelerazione e chiarimento delle modalità di attuazione della procedura per disavanzi eccessivi*, 2005.
- **CONTE C.**, *La riforma del bilancio per la Pubblica Amministrazione*, in SEGUITI M. L. (a cura di), *La riforma del bilancio - Situazioni e prospettive*, Euros edizioni, 1997.
- **CONTE C.**, *Il bilancio come strumento per il controllo di gestione*, in *Politica e Mezzogiorno*, 1997.
- **CONTE C.**, *L'analisi dei costi e dei rendimenti: un supporto decisionale al servizio della programmazione economico-finanziaria e del controllo di gestione*, Relazione tenuta al convegno *Bilancio dello Stato e nuova contabilità*, 1998.
- **CONTE C.**, *Sistema unico di contabilità analitica delle AA.PP.: definizione della metodologia ed attivazione dall'anno 2000 per le amministrazioni centrali dello Stato*, 1999.
- **CONTE C.**, *La contabilità per centri di costo nell'Amministrazione Centrale e Periferica dello Stato*, in *Rivista Trimestrale di Scienza dell'Amministrazione* n.4, 1999.
- **CONTE C.**, *La contabilità analitica per centri di costo nelle amministrazioni dello Stato*, Convegno della Banca d'Italia su *I controlli delle gestioni pubbliche*, 1999.
- **CONTE C.**, *Riforma degli ordinamenti contabili del settore pubblico*, Convegno di contabilità pubblica, Provincia Autonoma di Bolzano, 1999.

- **CONTE C.**, *La riforma del bilancio: stato di attuazione e responsabilità ai vari livelli di governo*, Teramo, XVIII convegno di contabilità pubblica, Università degli Studi di Teramo, 2000.
- **COPPOLA G.**, *Il ruolo delle Istituzioni di controllo nel contesto della “Governance europea”*, Atti del Seminario “La nuova governance fiscale europea. Fiscal Pact, cornice europea e modifiche costituzionali in Italia: problemi aperti e prospettive”, Luiss Guido Carli, 2012.
- **CORONELLA S.**, *Compendio di storia della ragioneria*, RIREA, 2010.
- **CORONIDI F.**, *La costituzionalizzazione dei vincoli di bilancio prima e dopo il patto Europlus*, in www.federalismi.it, 2012.
- **CORTE DEI CONTI**, *Rapporto 2011 sul coordinamento della finanza pubblica*, in www.corteconti.it, 2011.
- **COSSIGA C.**, *Il sistema di contabilità analitica delle amministrazioni centrali dello Stato*, in *La Finanza Locale*, 2002.
- **COSSIGA C.**, *Manuale di Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, EDK Editore, 2005.
- **COTRONEO R., GAI A.**, *Bilancio dello Stato e finalità della spesa: prove tecniche di riforma delle regole di contabilità pubblica*, *Rivista GdF* n. 2, 2008.
- **COTTARELLI C., FORNI L., GOTTSCHALK J., MAURO P.**, *Default in today’s advanced economies: unnecessary, undesirable, and unlikely*, IMF Staff Position Note n.10-12, 2010.
- **COUR DES COMPTES**, *La mise en oeuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF)*, 2011.
- **CRAIG P., DE BURCA G.**, *The evolution of EU Law*, Oxford, 2011.
- **CRESPO M.A.**, *Contabilidad Publica*, McGraw Hill, 1995.
- **CRUCIANELLI F.**, *Indicatori di efficienza e di efficacia nella P.A.*, in *Informazioni dell’Autorità per l’informatica* n. 2, 2000.
- **D’ALESSIO L.**, *Lo Stato e le regioni*, in Farneti G., *Ragioneria Pubblica. Il nuovo sistema informativo delle aziende pubbliche*, Franco Angeli, 2004.
- **D’ALESSIO L.**, *Logiche e criteri di armonizzazione nelle recenti normative di riforma della contabilità pubblica*, in *Azienda Pubblica* n.1, 2012.
- **D’ALESSIO L.**, *La funzione di programmazione nel contesto normativo del bilancio dello Stato: la fase del cambiamento*, in *Azienda pubblica* n. 3, 1998.
- **D’AMICO N.**, *I rapporti fra la nuova legge costituzionale e il Fiscal Compact*, in *Giornale di diritto amministrativo* n.10, 2012.

- **D’AMORE M.**, *The Usefulness of a Holistic Approach for Harmonizing Government Accounting Systems*, in D’Amore M. (a cura di) *The Harmonization of Government Accounting and the Role of IPSAS*, Mc Graw Hill, 2008.
- **D’AMORE M. (a cura di)**, *I bilanci pubblici tra armonizzazione e autonomia. Unione europea, Stato, Regioni, Enti locali*, Giappichelli, 2009.
- **D’AMORE M.**, *L’accountability nella PA: l’armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali, dei loro enti e delle società partecipate, nonché delle responsabilità che scaturiscono dal loro utilizzo*, in Atti del 50° Congresso Nazionale UNGDCEC, 2012.
- **D’AURIA G.**, *Sull’ingresso in Costituzione del principio del “pareggio di bilancio” (a proposito di un recente parere delle sezioni riunite della Corte dei conti)*, in Il foro italiano n.1, 2012.
- **D’AURIA G.**, *La nuova legge di contabilità – L. 31 dicembre 2009, n.196 , I controlli e la copertura finanziaria delle leggi*, in Giornale di diritto amministrativo n.7, 2010.
- **D’AURIA G.**, *Bilancio, controlli comunitari e controlli nazionali*, in M.P. Chiti, A. Natalini (a cura di), *Lo spazio amministrativo europeo, le pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*, Ed. Il Mulino, 2011.
- **D’AURIA G.**, *I controlli e la copertura finanziaria delle leggi*, in Giornale di diritto amministrativo n. 7, 2010.
- **D’AURIA G.**, *The production function methodology for calculating potential growth rates and output gaps*, European Economy, Economic papers n. 420, 2010.
- **D’EUGENIO S., FORTE F.**, *Il bilancio e il project management nell’economia pubblica*, Giuffrè editore, 2005.
- **D’HARCOURT C.**, *La réforme de l’ordonnance organique vue par un ordonnanceur*, RFFP n.76, 2001.
- **DAMIANI P.**, *Elementi di diritto pubblico dell’economia*, Aracne, 2010.
- **DAUTRY P.**, *La réforme du budget de l’Etat, la loi organique relative aux lois de finance*, lavoro da J.P.CAMBY, LGDJ, 2003.
- **DA COSTA R.C., BOURGEOIS J.C., LAWSON W.M.**, *A classification of international financial accounting practices*, in International Journal of Accounting, 1978.
- **DA EMPOLI D., DE IOANNA P., VEGAS G.**, *Il bilancio dello Stato. La finanza pubblica tra Governo e Parlamento*, Il sole 24 ore, 2005.

- **DA SILVA J. M., DA COSTA J. B.**, *Governmental accounting reform: the cases of Portugal and Spain*, in Montesinos V., Vela J. M., *Innovations in Governmental Accounting*, Kluwer Academic Publishers, 2002.
- **DEBRUN S., HAUNER D., KUMAR M. S.**, *Independent Fiscal Agencies*, in *Journal of Economic Surveys* n.23, 2009.
- **DEBRUN X.**, *Democratic Accountability, Deficit Bias and Independent Fiscal Agency*, IMF Working Paper n.11/173, 2011.
- **DEGNI M., NUGNES F.**, *La legislazione di spesa nella XIII legislatura: analisi quantitativa, procedure di spesa, meccanismi allocativi*, Siep, Università di Padova, Dipartimento di economia pubblica, 2001.
- **DEGNI M., DE IOANNA P.**, *La voragine. Inghiottiti dal debito pubblico*, Castelvecchi Editore, 2012.
- **DELLEDONNE G.**, *Financial constitutions in the EU: from the legal to the political constitution?*, Joint workshop The Constitutional architecture of the economic governance in the European Union, 2012.
- **DELPLA J., VON WEIZSACKER J.**, *The blue bond proposal*, Bruegel Policy Brief n.3, 2010.
- **DE FLORA F.**, *La legge 5 agosto 1978, n. 468 «riforma di alcune norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio»*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale* n. 9, 1979.
- **DE GRAUWE P.**, *Why a Tougher Stability and Growth Pact is a bad idea*, VOXEU, 2010.
- **DE GRUTTOLA G.**, *Bilancio e contabilità dello Stato: peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale. Relazione finale e rapporto di ricerca*, progetto di ricerca Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, 2004.
- **DE IOANNA P.**, *La copertura finanziaria delle leggi di spesa*, in Da Empoli D., De Ioanna P., Vegas G., *Il bilancio dello Stato. La finanza pubblica tra Governo e Parlamento*, Il sole 24 ore, 2005.
- **DE IOANNA P.**, *Coordinamento dei conti pubblici, copertura dei fabbisogni e Patto di Stabilità interno*, in Da Empoli D., De Ioanna P., Vegas G., *Il bilancio dello Stato. La finanza pubblica tra Governo e Parlamento*, Il sole 24 ore, 2005.
- **DE IOANNA P.**, *Legge di bilancio e legge finanziaria: verso una nuova forma per la decisione di bilancio?*, in *Queste istituzioni* n. 156-157, 2010.
- **DE IOANNA P.**, *La nuova cornice costituzionale: nuove dinamiche politico istituzionali. Elementi per una riflessione*, Atti del Seminario “La nuova governance

- fiscale europea. Fiscal Pact, cornice europea e modifiche costituzionali in Italia: problemi aperti e prospettive”, Luiss Guido Carli, 2012.
- **DE IOANNA P.**, *Riforma del bilancio e riforma della Pubblica Amministrazione*, in Contabilità Pubblica, 2000.
 - **DE IOANNA P.**, *La riforma del bilancio dello Stato e il nuovo ruolo della finanza pubblica*, in Fiorentino L., Pacini M., *La modernizzazione dello Stato*, Franco Angeli Editore, 2002.
 - **DE IOANNA P., MANTANINO A. E ALTIMARI S.N.**, *Il nuovo bilancio dello Stato obiettivi e tempi della riforma*, in Queste istituzioni n. 152, 2009.
 - **DE IOANNA P., FOTIA G.**, *Il bilancio dello Stato. Norme, istituzioni, prassi*, Nuova Italia Scientifica, 1996.
 - **DE IOANNA P., LANDI L.**, *Politica, tecnica e democrazia: un rapporto cruciale*, in Short Notes Series n.3, 2012.
 - **DE IOANNA P., GORETTI C.**, *La decisione di bilancio in Italia*, Il Mulino, 2008.
 - **DE LUCA G.**, *Contabilità di Stato e degli Enti Pubblici*, XX Ed., 2010.
 - **DE SIMONE E.**, *La riforma del bilancio dello Stato in Francia: quali regole, quale democrazia*, in Queste istituzioni n. 152, 2009.
 - **DE WITTE B.**, *The European Treaty Amendment for the Creation of a Financial Stability Mechanism*, in European Policy Studies n.6, 2011.
 - **DEL GESSO C.**, *I profili delle aziende pubbliche. Gestione e contabilità nel processo di armonizzazione in atto*, Maggioli Editore, 2013.
 - **DEL VECCHIO M.**, *Dirigere e governare le amministrazioni pubbliche*, Egea, 2001.
 - **DELLA CANANEA G.**, *L'ordinamento giuridico dell'Unione Europea dopo i nuovi accordi intergovernativi*, in La comunità internazionale, 2012.
 - **DICKMANN R.**, *Le regole della governance economica europea e il pareggio di bilancio in costituzione*, in www.federalismi.it, 2012.
 - **DICKMANN R.**, *La seconda riforma della legislazione di finanza pubblica in conseguenza delle esigenze della governance economica europea*, in www.federalismi.it, 2011.
 - **DICKMANN R.**, *Legislazione di spesa ed equilibrio di bilancio tra legittimità costituzionale e legittimità europea*, in www.federalismi.it, 2012.
 - **DICKMANN R.**, *Unione politica europea e spesa sociale nazionale*, in www.federalismi.it, 2012.

- **DICKMANN R.**, *La riforma della legislazione di finanza pubblica e del bilancio dello Stato e degli enti pubblici*, in www.federalismi.it, 2010.
- **DI CARLO M.**, *Federalismo fiscale e autonomie territoriali: gli effetti dei vincoli di bilancio e dei vincoli alla spesa pubblica per l'acquisto di beni e servizi*, in www.Giustamm.it, 2013.
- **DI FILIPPO E.**, *Le relazioni tra public governance e accountability: pratiche e modelli emergenti*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale* n.7-8, 2009.
- **D'IPPOLITO T.**, *La riforma del bilancio e della contabilità dello Stato e delle Regioni*, Abbaco, 1961.
- **DI MARIA R.**, *Aspettando la costituzionalizzazione del principio del “pareggio di bilancio”: brevi considerazioni sulla natura giuridico-economica del medesimo e rilievo di alcune questioni (ancora) aperte sulla sua potenziale ricaduta, a livello sia interno sia sovranazionale*, in www.forumcostituzionale.it, 2011.
- **DI PIETRA R.**, *Armonizzazione e standardizzazione contabile tra globalizzazione e localismo*, Università degli Studi di Siena, Dipartimento di Studi Aziendali e Sociali, Quaderni senesi di Economia aziendale e di Ragioneria, 2003.
- **DI PIETRA R.**, *Apprendere il linguaggio contabile internazionale: IAS/IFRS e cambiamenti culturali nella prospettiva del 2005*, Università degli Studi di Siena, Dipartimento di Studi Aziendali e Sociali, Quaderni senesi di Economia aziendale e di Ragioneria, 2003.
- **DI PIETRA R.**, *Dalle diversità all'armonia: l'emanazione delle norme contabili in alcuni Paesi dell'Unione Europea*, Università degli Studi di Siena, Dipartimento di Studi Aziendali e Sociali, Quaderni senesi di Economia aziendale e di Ragioneria, 1997.
- **DI PIETRA R.**, *Ragioneria internazionale e “Armonia contabile”*, Cedam, 2000.
- **DI PIETRA R.**, *Ragioneria internazionale: dall'armonizzazione contabile al bilancio IFRS*, Cedam, 2010.
- **DI RENZO L.**, *Il bilancio dello Stato*, Giuffrè editore, 1979.
- **DI RENZO F.**, *Manuale di contabilità pubblica*, Società Editrice Napoletana, 1978.
- **DI RENZO F.**, *Il bilancio dello Stato nella disciplina della nuova legge 5 agosto 1978 n.468*, Giuffrè Editore, 1979.
- **DONATELLI L.**, *I nuovi vincoli di contabilità pubblica nella nuova governance economica europea: regole numeriche e procedure di enforcement tra livello unionale e livello interno*, in www.amministrazioneincammino.it, 2013.
- **DONATI A.**, *Manovra finanziaria 2011*, Maggioli Editore, 2011.
- **DRUMTZ F., PFISTER C.**, *Politique monetaire*, De Boeck, 2010.

- **DU BOIS P.**, *Histoire de l'Europe monétaire 1945 – 2005, Euro qui comme Ulysse*, PUF, 2008.
- **ELMENDORF D.W., MANKIW N.G.**, *Government debt*, in J.B. Taylor e M. Woodford, *Handbook of Macroeconomics*, 1999.
- **EPICARMO C.**, *L'interpretazione dell'articolo 81 della Costituzione*, in *Rassegna parlamentare* n.5, 1959.
- **EUROSTAT**, *Verso l'implementazione degli EPSAS (European Public Sector Accounting Standards)*, Atti del convegno tenutosi a Bruxelles il 29-20 maggio, 2013.
- **ERNST & YOUNG**, *Overview and comparisons of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States*, in <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>, 2012.
- **FABBRINI S.**, *Le implicazioni istituzionali della crisi dell'euro*, Il Mulino, 2012.
- **FABBRINI F.**, *Il Fiscal Compact*, in *Quaderni Costituzionali*, 2012.
- **FABBRINI F.**, *Il pareggio di bilancio nelle costituzioni europee*, in *Quaderni Costituzionali*, 2011.
- **FARNETI G.**, *Ragioneria pubblica. Il "nuovo" sistema informativo delle aziende pubbliche*, Franco Angeli, 2004.
- **FAZIO G., FAZI M.**, *Il nuovo bilancio statale nel sistema finanziario italiano*, Giuffrè editore, 2000.
- **FAZIO G.**, *Il bilancio dello Stato. La funzione e la gestione del bilancio nel sistema giuridico ed economico*, Giuffrè editore, 1992.
- **FAZIO G.**, *Il bilancio dello Stato*, Giuffrè editore, 1975.
- **FELDSTEIN M.**, *European Empty Fiscal Compact*, in Project Syndicate, 2012.
- **FERRARO L.**, *La crisi finanziaria e lo stato autonomo spagnolo*, in *Rivista dell'AIC*, 2012.
- **FERRO P., SALVEMINI G.** - *Le riforme dell'amministrazione, del bilancio statale e dei controlli: nuove regole di costituzione fiscale*, in *Economia Pubblica*, 1999.
- **FINOCCHIARO B.**, *Procedure di bilancio e controlli di esecuzione in Francia*, Istituto Poligrafico dello Stato, 1996.
- **FIorentino L.**, *Il lento coordinamento della finanza pubblica*, in *Giornale di diritto amministrativo* n.7, 2010.
- **FIORI G.**, *"La procedura di formazione del bilancio nell'economia e nel governo dell'azienda Stato"*, Giuffrè Editore, 2008.
- **FIUME R.**, *La Government Accounting nel Regno Unito – un approccio di ragioneria internazionale pubblica*, *Quaderni Monografici Rirea* n.38, 2005.

- **FORTE F.**, *I bilanci pubblici italiani alla luce della costituzione fiscale di Maastricht*, in *Economia Pubblica* n.4, 1997.
- **FORTE C.**, *Prime valutazioni sulle nuove norme in materia di contabilità pubblica: Le riforme legislative del 1988*, in *Nuovi studi politici* n. 2, 1989.
- **FORTE C.**, *Contabilità di Stato in evoluzione*, Bardi Editore, 2005.
- **FRANCO D.**, *Audizione Camera dei Deputati per indagine conoscitiva nell'ambito dell'esame della proposta di legge C. 3921 di riforma della legge di contabilità e finanza pubblica*, 2011.
- **FRANCO D., ROMANELLI M.**, *La riforma delle regole di bilancio europee: alcune implicazioni per l'Italia*, Mimeo, Banca d'Italia, 2011.
- **FRANCO D., ZOTTERI S.**, *Fiscal Rules: what lessons from Germany?*, Banca d'Italia, 2010.
- **FRANCO D.**, *Audizione Camera dei Deputati su Documento di lavoro della Commissione Europea: consultazione sulla futura strategia UE 2020*, 2010.
- **FRATTINI G.**, *Contabilità e bilancio*, Giuffrè editore, 2011.
- **GABOARDI A.**, *Il bilancio e la contabilità di Stato: teoria giuridica e teoria finanziaria*, Giappichelli editore, 1976.
- **GABOARDI A.**, *Manuale di contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Maggioli Editore, 1998.
- **GALIANI A.**, *La riforma del bilancio dello Stato e bilancio della riforma*, in *Rivista di diritto finanziario*, 2001.
- **GALIANI A.**, *Aspetti dell'ultima riforma del bilancio dello Stato*, XVIII convegno di contabilità pubblica, Università degli Studi di Teramo, 2000.
- **GAVA A.**, *La riforma del bilancio dello Stato*, in *Nuova rassegna di legislazione, dottrina e giurisprudenza*, 1989.
- **GERMANI P.**, *La Ragioneria Generale dello Stato ed i controlli sulla Finanza Pubblica*, Istituto poligrafico e zecca dello Stato, 1995.
- **GHEZZI F.**, *La corporate governance nell'Unione europea: un'indagine della Commissione*, in *Rivista delle società*, 2011.
- **GIACCHE' V.V.**, *Titanic Europa, la crisi che non ci hanno raccontato*, Aliberti Editore, 2012.
- **GIAMPAOLINO L.**, *Intervento al Convegno "Legge di contabilità e finanza pubblica e nuova governance dell'Unione Europea"*, in www.corteconti.it, 2011.

- **GIAMPAOLINO L.**, *La legge di bilancio dopo la nuova formulazione dell'art.81 della Costituzione*, Intervento al Seminario di studi della Corte dei Conti “Sistema di finanza pubblica, diversi livelli di governo e funzioni di controllo” Cortona 18-19 ottobre, 2013.
- **GIANNITI L.**, *Il meccanismo di stabilità e la revisione semplificata del Trattato di Lisbona: un'ipoteca tedesca sul processo di integrazione?*, Documento preparato per l'Istituto Affari internazionali, 2011.
- **GIARDA P.**, *Dinamica, struttura e criteri di governo della spesa pubblica: un rapporto preliminare*, in Quaderni dell'istituto di economia e finanza – Università Cattolica del Sacro Cuore Milano, 2012.
- **GIARDA P.**, *Il pareggio di bilancio nella costituzione: una prospettiva economica*, in Astrid Rassegna n.144, 2011.
- **GIAVAZZI F., SPAVENTA L.**, *The European Commission's Proposal: empty and useless*, VOXEU, 2010.
- **GIAVAZZI F., SPAVENTA L.**, *Why the current account may matter in a monetary union? Lessons from the financial crisis in the Euro area*, CEPR Discussion paper n.8008, 2010.
- **GILLIBRAND A., HILTON B.**, *Resource accounting and budgeting: principles concepts and practice – the MoD case*, in Public Money and Management, 1998.
- **GIORDANO M.**, *La nuova governante fiscale*, Atti del Seminario “La nuova governance fiscale europea. Fiscal Pact, cornice europea e modifiche costituzionali in Italia: problemi aperti e prospettive”, Luiss Guido Carli, 2012.
- **GIORDANO R., TOMMASSINO P.**, *What determines debt intolerance: the role of political and monetary institutions*, Temi di discussione, 700, Banca d'Italia, 2009.
- **GIOSI A.**, *Il bilancio dello Stato nella prospettiva europea*, Cedam, 2012.
- **GIOVANELLI L.**, *Bilancio e contabilità dello Stato: peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale. Relazione finale e rapporto di ricerca*, Progetto di ricerca Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, 2004.
- **GIOVANELLI L.**, *Modelli contabili e di bilancio in uno Stato che cambia*, Giuffrè Editore, 2000.
- **GIOVANELLI L.**, *La riforma del bilancio dello Stato*, Giuffrè Editore, 2002.
- **GIOVANELLI L.**, *Contabilità dello Stato e sistema europeo dei conti nella prospettiva comunitaria*, Giuffrè Editore, 2006.
- **GIOVANELLI L.**, *I modelli contabili pubblici nel processo di integrazione europea*, Giuffrè Editore, 2005.

- **GIOVANNINI E.**, *La lettura macroeconomica dei bilanci pubblici: cosa cambia?*, in Queste istituzioni n. 156-157, 2010.
- **GLASSNER V.**, *Collective bargaining responses to the economic crisis in Europe*, Etui Policy Brief, 2010.
- **GLYNN J.**, *Public sector financial control & accounting*, Basil Blackwell, 1987.
- **GOLINO C.**, *Gli effetti e le prospettive del principio del pareggio di bilancio fra dimensione globale, unione europea e ordinamento nazionale*, in www.Giustamm.it, 2013.
- **GOLINO C.**, *I vincoli al bilancio tra dimensione europea e ordinamento nazionale*, in www.amministrazioneincammino.it, 2013.
- **GORETTI C., RIZZUTO L.**, *La costituzionalizzazione del pareggio di bilancio*, in Prime riflessioni, Short note n.2, www.econpubblica.unibocconi.it, 2011.
- **GOSTA LJUNGMAN**, *Expenditure ceilings – A survey*, IMF working paper, 2008.
- **GOSTA LJUNGMAN**, *Top down budgeting – An instrument to strengthen budget management*, IMF working paper, 2009.
- **GRANDIS F., JANNELLI R., RICCI P.**, *I documenti contabili degli enti pubblici*, Giappichelli editore, 1992.
- **GRANDIS F. G.**, *Le ambiguità nelle riforme dei sistemi contabili pubblici*, in Quaderni Monografici Rirea n.47, 2006.
- **GRANDIS F.G., MATTEI G.**, *Is there a specific Accrual Basis Standard for the Public Sector? Theoretical Analysis and Harmonization of Italian Government Accounting*, in Journal of Accounting n.1, 2012.
- **GROS D., MAYER T.**, *Perché c'è bisogno di un Fondo Monetario europeo*, in Aspenia n.48, 2010.
- **GROSSI G., SOVERCHIA M.**, *European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting*, in Abacus, 2011.
- **GROSSO G.**, *Crisi dei mercati e sovranità dello Stato: qualche elemento di discussione*, in www.apertacontrada.it, 2011.
- **GUALTIERI R.**, *Nodi irrisolti della Governance Economica dell'UE*, in Tamtàm Democratico, 2011.
- **GUARINI A.**, *Le aziende pubbliche di erogazione*, Libreria Universitaria Editrice, 1971.
- **GUARINI E.**, *Un modello di riferimento per la progettazione di meccanismi di accountability delle aziende pubbliche*, in L'accountability delle amministrazioni pubbliche a cura di F. Pezzani, Egea, 2003.

- **GUERRA M. C., ZANARDI A.,** *La finanza pubblica italiana - Rapporto 2010*, Il Mulino, 2010.
- **GUERRIERI P., LOMBARDI D.,** *L'architettura del nuovo mondo. Governance economica e sistema multipolare*, Ed. Il Mulino, 2010.
- **GUISSO L., PAGANO M.,** *Un'opportunità per l'Europa*, in www.lavoce.info, 2008.
- **GUY S.,** *La réforme du budget de l'Etat, la loi organique relative aux lois de finance*, lavoro coordinato da J.P. CAMBY , LGDJ, 2003.
- **HEALD D.,** *The implementation of resource accounting in UK central government*, in *Financial Accountability & Management* vol. 21 n.2, 2005.
- **HERMENAU A.,** *Reformen der öffentlichen Haushalte in Deutschland*, Grundideen, Erfolge and Defizite, Speyer, 2001.
- **HM TREASURY,** *Autumn Statement 1986*, Cm 14, HMSO, 1986.
- **HM TREASURY,** *The Government's Expenditure Plans 1986/87 to 1988/89*, vol. I, Cm 9702-I, HMSO, 1986.
- **HM TREASURY,** *The Government's Expenditure Plans 1986/87 to 1988/89*, vol. II, Cm 9702-I, HMSO, 1986.
- **HM TREASURY,** *A New Public Expenditure Planning Total*, Cm 441, HMSO, 1988.
- **HM TREASURY,** *Economic and Fiscal Strategy Report 1998: Long Term Stability and Investment*, HMSO, 1988.
- **HM TREASURY,** *Financial Reporting to Parliament*, Cm 375, HMSO, 1988.
- **HM TREASURY,** *Autumn Statement 1990*, Cm 1311, HMSO, 1990.
- **HM TREASURY,** *Financial Reporting to Parliament*, Cm 918, HMSO, 1990.
- **HM TREASURY,** *Autumn Statement 1992*, Cm 2210, HMSO, 1992.
- **HM TREASURY,** *Budgetary Reform*, Cm 1867, HMSO, 1992.
- **HM TREASURY,** *Better Accounting for the Taxpayer's Money: Resource Accounting and Budgeting in Government*, Cm 2622, HMSO, 1994.
- **HM TREASURY,** *Better Accounting for the Taxpayer's Money: the Government's Proposal: Resource Accounting and Budgeting in Government*, Cm 2929, HMSO, 1995.
- **HM TREASURY,** *Resource Accounting Manual*, HMSO, 1997.
- **HM TREASURY,** *Government Accounting 2000*, TSO, 2000.
- **HM TREASURY,** *2002 Spending review*, HC 5674 – 2002/03, HMSO, 2002.
- **HM TREASURY,** *Supply estimate 2002-03*, HC 795, HMSO, 2002.
- **HM TREASURY,** *Vote on account 2004-05*, HC 16 – 2003/04, HMSO, 2002.

- **HM TREASURY**, *Budget 2003*, HC 500, HMSO, 2003.
- **HM TREASURY**, *RAB Manual 2003 -2004*, TSO, 2003.
- **HM TREASURY**, *Supply Estimates 2002-03, Supplementary Budgetary Information*, Cm 5510, HMSO, 2003.
- **HM TREASURY**, *RAB Manual 2004-2005*, TSO, 2004.
- **HUGHES O. E.**, *Public management & administration: an introduction*, Palgrave Macmillan, 2003.
- **IADECOLA A.**, *L'armonizzazione dei sistemi contabili delle autonomie territoriali e il bilancio consolidato del "gruppo dell'amministrazione pubblica"*, in *Rivista della Corte dei conti* n.1-2, 2012.
- **IANNITTO G.**, *Limiti costituzionali alla legge di bilancio*, in *Archivio finanziario* n. 9, 1960.
- **IANNONE C.**, *Criticità inerenti articolazione e contenuto delle spese nel bilancio dello Stato*, in *Fiori G., La procedura di formazione del bilancio nell'economia e nel governo dell'azienda Stato*, Giuffrè Editore, 2008.
- **IFAC – PUBLIC SECTOR COMMITTEE**, *The modernization of Government Accounting in Francia: the current situation, the issues, the outlook*; Occasional Paper, in www.ifac.org, 2003.
- **IFAC – PUBLIC SECTOR COMMITTEE**, *Governmental financial reporting: accounting issues and practices*, 2000.
- **IFAC**, *Handbook of international public sector accounting standards board pronouncements*, 2005.
- **IGAE**, Intervención General de la Administración del Estrado, *Principios contables públicos*, Ministerio de Hacienda, 2000.
- **IGAE**, Intervención General de la Administración del Estrado, *Manual de contabilidad pública*, Ministerio de Hacienda, 2001.
- **INTERNATIONAL MONETARY FUND**, *Global Financial Stability Report: Sovereigns, Funding and Systemic Liquidity*, 2010.
- **INTERNATIONAL MONETARY FUND**, *Manual on Fiscal Transparency*, 2007.
- **INTERNATIONAL MONETARY FUND**, *Country report n. 03/286. Germany: report on observance of standards and codes – fiscal transparency*, 2003.
- **IZZI F.**, *Aspetti e problemi del bilancio dello Stato*, in *Nuova rassegna* n.12, 1977.
- **JONES R.**, *"National accounting, government budgeting and the accounting discipline"*, in *Financial Accountability & Management* vol. 16 n. 2, 2000.

- **JONES R.**, “*United Kingdom*”, in Jones R. e Luder K., *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, Fachverlag Moderne Wirtschaft, 2003.
- **JONES R.**, *The functions of governmental accounting in Europe*, in Polytechnical Studies Review n. 7, 2007.
- **JONES R., PENDLEBURY M.**, *Public Sector Accounting*, Harlow – Pearson Education Limited, 2000.
- **JONES R., PENDLEBURY M.**, *Governmental accounting, auditing and financial reporting in the United Kingdom*, in Chan J. I., Jones R. H., *Governmental accounting and auditing: international comparisons*, Routledge, 1988.
- **JUNCKER J.C., TREMONTI G.**, *Euro wide bonds would help to end the crisis*, Financial Times, 2010.
- **JORGE DE JESUS M.A., JORGE S.M.**, *Governmental accounting versus national accounting: implications of different accounting bases on EU member-states central government deficit/surplus*, BRUOIUL working paper n.1, Istituto Universitario de Lisboa, 2012.
- **KONIG K., SIEDENTOPF H.**, *Public administration in Germany*, Baden Baden, 2001.
- **KOPITS G.**, *The role of independent warchdogs in good fiscal governance*, Seminario alla Camera dei Deputati, 2011.
- **KOPITS G.**, *Independent Fiscal Institutions: Developing Good Practices*, Paper prepared for the 3rd Annual Meeting of OECD Parliamentary Budget Officials, 2011.
- **KRUGMAN P.**, *Fuori da questa crisi, adesso*, Garzanti Libri, 2012.
- **KRUGMAN P.**, *Il ritorno dell’economia della depressione e la crisi del 2008*, Garzanti Libri, 2009.
- **KUMAR M.S., TER-MINASSIAN T.**, *Promoting Fiscal Discipline*, IMF, 2007.
- **LADU G.**, *Bilancio e contabilità dello Stato: peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale. Relazione finale*, Progetto di ricerca Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, 2004.
- **LADU G.**, *I principi costituzionali e la finanza pubblica*, in *Contabilità di Stato e degli enti pubblici* di V. Caputi Jambrenghi, Giappichelli editore, 1999.
- **LADU G., LUPÒ AVAGLIANO M. V., SEPE O., ZACCARIA F.**, *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Giappichelli editore 1999.
- **LALY CHEVALIER C.**, *Le pouvoir d’amendement des parlementaires en matiere financier au regard de la loi organique du 1’aout relative aux lois de finances*, in *Revue francaise de finances publiques* n.82, 2003.

- **LAMY P.**, *La reforme du budget de l'Etat, la loi organique relative aux lois de finance*, lavoro coordinato da J.P. CAMBY, LGDJ.
- **LANDE E.**, *L'autonomie de la compatibilité publique de l'Etat francais passe-t-elle par la definition d'un cadre conceptuel?*, Congres de l'association francophone de comptabilité, 2004.
- **LANDI L.**, *Fiscal council: una comparazione internazionale e il caso italiano*, Atti del Seminario “La nuova governance fiscale europea. Fiscal Pact, cornice europea e modifiche costituzionali in Italia: problemi aperti e prospettive”, Luiss Guido Carli, 2012.
- **LAZZINI S.**, *Bilancio e contabilità dello Stato: peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale. Relazione finale*, Progetto di ricerca Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, 2004.
- **LAZZINI S.**, *Riforme dei sistemi contabili pubblici tra spinte innovative e resistenze al cambiamento*, Giuffrè Editore, 2008.
- **LEHNDORFF S.**, *A triumph of failed ideas European models of capitalism in the crisis*, ETUI, 2012.
- **LIBECK J.A.**, *A global history of the financial crash of the 2007-10*, Cambridge, 2011.
- **LIKIERMAN A.**, *From planning to implementation: the new U.K. central government financial framework*, in *Public Money and Management*, 2001.
- **LIKIERMAN A.**, *Changes to managerial decision-taking in U.K. central government*, in *Management Accounting Research* vol. 11, 2003.
- **LINDSETH P.L.**, *Power and legitimacy, Reconciling Europe and the Nation-State*, Oxford, 2010.
- **LYNN E. L.**, *Public management as art, science and profession*, Chatham House Publishers, 1996.
- **LO CONTE G.**, *L'organismo indipendente di monitoraggio della finanza pubblica*, in *Giornale di diritto amministrativo* n.10, 2012.
- **LOIERO R.**, *La nuova governance della politica economica dei paesi UE*, in www.federalismi.it, 2010.
- **LOIERO R. (a cura di)**, *Commentario alla nuova legge di contabilità e finanza pubblica*, Dike edizioni giuridiche, 2010.
- **LOPEDOTE C.**, *Francia 2008: un Paese (una riforma) di debole Costituzione*, in *Queste istituzioni* n.152, 2009.
- **LOTITO P.F.**, *Forma di governo e processo di bilanci: analisi dell'ordinamento francese e riflessioni sull'ordinamento italiano*, Giappichelli editore, 1997.

- **LOUIS J. V.**, *L'Union économique et sa monnaie*, Commentaires J. Megret, Ed. Université de Bruxelles, 2009.
- **LOUIS J. V.**, *Un traite vite fait, bien fait?*, RTD eur. 48, 2012.
- **LUCIANI M.**, *Costituzione, bilancio, diritti e doveri dei cittadini*, in www.astrid-online.it, 2013.
- **LUCIANI M.**, *Pareggio di bilancio: sei motivi per non toccare la Costituzione*, pubblicato su l'Unità d'Italia, 2011.
- **LUDER K.**, *I sistemi di contabilità economico-patrimoniale delle amministrazioni centrali in Europa: situazione attuale e sviluppi futuri*, in Mussari R. (a cura di), *Il controllo di gestione nelle amministrazioni centrali*, Rubbettino, 2002.
- **LUDER K.**, *Budget Estimating and Financial Planning*, in König K., Siedentopf H., *Public Administration in Germany*, Baden-Baden, 2001.
- **LUDER K.**, *Governmental Budgeting and Accounting Reform in Germany*, Paper presentato all'International Symposium on Governmental Budgeting and Accounting Reform, Beijing, 2001.
- **LUDER K.**, *State and perspective of Governmental accounting reforms in Germany*, 2004.
- **LUDER K.**, *Governmental accounting in Germany – State and need for reform*, in *Financial Accountability and management* vol. 9, 1993.
- **LUDER K.**, *National accounting, governmental accounting and cross-country comparisons of government financial conditions*, in *Financial Accountability and Management* vol.2 n. 16, 2000.
- **LUDER K.**, *Research in comparative governmental accounting over the last decade achievements and problems*, in Montesinos V., Vela J.M., *Innovations in Governmental Accounting*, Kluwer Academic Publishers, 2002.
- **LUDER K., JONES R.**, *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, Frankfurt/Main, 2003.
- **LUDER K., JONES R.**, *The diffusion of accrual accounting and budgeting in European governments – a cross-country analysis*, in Luder K., Jones R., *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, Fachverlag Moderne Wirtschaft, 2003.
- **LUNGI L.**, *Governance europea 2011-2012*, in www.contabilità-pubblica.it, 2012.
- **LUPÒ AVAGLIANO M.V.**, *La riforma del bilancio dello Stato*, Cedam, 1998.
- **LUPÒ AVAGLIANO M.V.**, *Temi di contabilità pubblica I. La riforma del bilancio dello Stato*, Cedam, 2004.

- **LUPÒ AVAGLIANO M.V.**, *L'esecuzione del bilancio*, in AA.VV., *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Giappichelli Editore, 1999.
- **LUPÒ N.**, *Art.81*, in *Commentario alla Costituzione* a cura di Raffaele Bifulco, Alfonso Celotto, Marco Olivetti, Utet giuridica, 2006.
- **LUPÒ N.**, *Costituzione e bilancio: l'art.81 della Costituzione tra interpretazione, attuazione e aggiramento*, Luiss University Press, 2007.
- **LUPÒ N.**, *La revisione costituzionale della disciplina di bilancio e il sistema delle fonti*, su www.astrid-online.eu, 2012.
- **LUPÒ N.**, *Costituzione europea, pareggio di bilancio ed equità tra le generazioni. Nozioni sparse*, in www.amministrazioneincammino.it, 2011.
- **MADURO M.**, *The Euro's crisis of democracy*, in www.project-syndicate.org, 2011.
- **MAJOCCHI A.**, *Verso una finanza federale europea*, in www.csfederalismo.it, 2011.
- **MAHIEUX S.**, *La loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001*, in *Revue française de finances publiques* n.76, 2001.
- **MANZELLA A.**, *La cooperazione interparlamentare nel "Trattato internazionale" europeo*, in www.astrid-online.eu, 2012.
- **MANZELLA G.P.**, *La politica economica e il governo della moneta unica*, in *Le nuove istituzioni europee. Commento al trattato di Lisbona*, Il Mulino, 2008.
- **MANACORDA C.**, *Contabilità pubblica*, Giappichelli editore, 2005.
- **MARCON G.**, *Bilancio, programmazione e razionalità delle decisioni pubbliche*, Franco Angeli, 1978.
- **MARCON G.**, *L'evoluzione delle teorie decisionali delle amministrazioni pubbliche, premessa per l'interpretazione della riforma della contabilità*, in *Azienda Pubblica* n.3, 2011.
- **MARLIER E., NATALI D., VAN DAM R.**, *Europe 2020: Towards a more social EU?*, PIE LANG, 2010.
- **MARROCCO V.**, *L'ambito proibito e la problematica dell'ammissione delle Letes de Acompanamiento nel procedimento di bilancio spagnolo*, disponibile sul web, 2006.
- **MARROCCO V.**, *Politiche di bilancio in Spagna: potenzialità dei presupuestos generales del Estado in Spagna e dalle leggi di stabilità spagnole alla nuova ley generàl presupuetaria*, in *Società italiana di economia pubblica*, 2010.
- **MARTINI A., TRIVELLATO U.**, *Sono soldi ben spesi? Perché e come valutare l'efficacia di politiche pubbliche*, Consiglio Italiano per le Scienze Sociali – Libro Bianco, 2011.

- **MARTINIELLO L.**, *Profili definitivi e procedimento di formazione del bilancio dello Stato*, in Fiori G., *La procedura di formazione del bilancio nell'economia e nel governo dell'azienda Stato*, Giuffrè Editore, 2008.
- **MARTUCCI F., LASSERRE CAPDEVILLE J., KOVAR J. P.**, *Le système européen de surveillance financière*, in JurisClasseur Europe, 2011.
- **MASI V.**, *La ragioneria nell'età moderna e contemporanea*, Giuffrè Editore, 1997.
- **MATHESON A.**, *Better public sector governance : the rationale for budgeting and accounting reform in western nations*, in *Models of public budgeting and accounting reform*, OECD Journal on Budgeting vol. 2, 2002.
- **MAUS D.**, *Etudes sur la Constitution de la V République. Mise en place pratique*, Nancy, STH, 1990.
- **MAZZOCCHI R.**, *Sul vincolo di bilancio*, in *Queste istituzioni* n.160-161, 2011.
- **MAZZOLENI M.**, *Aspetti metodologici e tecnici del sistema di rilevazione negli enti pubblici*, in Boronovi E. (a cura di), *Introduzione all'economia delle amministrazioni pubbliche*, Giuffrè Editore, 1984.
- **MAZZOTTA B., PASSARO A.**, *L'armonizzazione contabile in Italia: stato dell'arte e tendenze evolutive nella prospettiva della Ragioneria generale dello Stato*, in D'Amore M. (a cura di) *The harmonization of Government Accounting and the Role of IPSAS*, McGraw Hill, 2008.
- **MA DASI R., MONTESINOS V., MURGUI S.**, *Comparative analysis of Governmental Accounting Diversity in the European Union*, in *Journal of Comparative Policy Analysis: research and practice*, 2013.
- **MCELDOWNEY J. F.**, *Public law*, Sweet & Maxwell, 2002.
- **MEDEIROS J., MINTY P.**, *Analytical support in the setting of EU employment rate targets for 2020*, Working Paper n.1, 2012.
- **MEDINA GUERRERO M.**, *La reforma del artículo 135 CE*, in *Teoria y Realidad Constitucional* n.29, 2012.
- **MELLETT H.**, *The consequences and causes of resources accounting*, in *Critical Perspectives on Accounting* vol. 13, 2002.
- **MERAVIGLIA M.F.**, *La politica economica e monetaria*, in *Elementi di diritto dell'Unione Europea – Parte speciale*, Giuffrè editore, 2010.
- **MERCATI L.**, *Le nuove regole in materia di contabilità e finanza pubblica. Report annuale*, in *Ius Publicum*, 2011.
- **MERCATI L.**, *Armonizzazione dei bilanci pubblici e principi contabili*, www.federalismi.it, 2014.

- **MESSINA M.**, *La nuova governance economica e finanziaria dell'Unione: aspetti giuridici e possibili scenari per la sua integrazione nell'ordinamento giuridico UE*, in www.federalismi.it, 2013.
- **MICOSSI S.**, *I leader europei salvano la Grecia. E anche l'euro*, in www.lavoce.info, 2011.
- **MICOSSI S.**, *Eurozona: dalla crisi alla Road Map verso l'Unione economica e monetaria*, Assonime, 2012.
- **MIGAUD D.**, *Mise en oeuvre de la LOLF : les evolution dans le relations entre l'executif e le legislatif*, in *Revue francaise de finances publiques* n.82, 2003.
- **MINISTÈRE DE L'ÈCONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE**, *Recueil des normes comptables de l'Etat*, in www.moderfie.minefi.gouv.fr, 2004.
- **MINISTÈRE DE L'ÈCONOMIE ET DES FINANCES**, *Guide pratique de la LOLF, Comprendre le budget de l'État*, 2012.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *Sistema di contabilità economica delle Amministrazioni pubbliche - Manuale dei principi e delle regole contabili*, 2002.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *21th International Colloquium on Financial Management for National Governments*, Vancouver, 6-9 British Columbia, 2009.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *Documento di programmazione economico-finanziaria 2006-2009, Il nuovo Patto di stabilità e crescita*, 2005.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *Documento di economia e finanza 2014*, 2014.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *Esempi di obiettivi e indicatori adottati nel bilancio dello Stato francese*, 2009.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *Francia: il sistema di bilancio*, 2011.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *Francia: la LOLF. Loi Organique relative aux Lois de Finances*, 2008.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *Germania: il sistema di bilancio*, 2010.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *Il bilancio di cassa. Primi approfondimenti*, 2011.

- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *La modifica della legge di contabilità e finanza pubblica alla luce del nuovo semestre europeo (Legge n. 39 del 2011)*, 2011.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *La riforma della contabilità e della finanza pubblica. Novità, riflessioni e prospettive*, 2010.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *Nota introduttiva alla lettura del bilancio dello Stato per Missioni e Programmi e glossario dei termini maggiormente ricorrenti nei documenti di finanza pubblica*, 2007.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *Principi e regole contabili del sistema di contabilità economica delle amministrazioni pubbliche*, 2008.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *Regno Unito: il sistema di bilancio*, 2008.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *Spagna: il sistema di bilancio*, 2011.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *Regole fiscali sulla spesa: suggerimenti dall'esperienza internazionale e prime riflessioni sul caso italiano*, 2012.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *Sistema di governance, bilancio di cassa e sistema dei controlli. Alcune esperienze a confronto*, 2010.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *Note brevi su: 'La legge di contabilità e finanza pubblica. Legge n. 196 del 31 dicembre 2009*, 2010.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *Missioni e Programmi delle amministrazioni centrali dello Stato*, 2012.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *Strumenti e metodi - La riforma della contabilità e finanza pubblica. Novità, riflessioni e prospettive*, 2010.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *Il budget dello Stato per il triennio 2013-2015 (Budget a DLB)*, 2012.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *L'attuazione del principio costituzionale del pareggio di bilancio – Legge 243 del 2012*, 2013.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *Linee guida per l'individuazione delle azioni (legge n. 196/2009, art. 40, comma 2, lettera e)* 2013.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *Manuale di Ragioneria generale dello Stato. – Principi e regole contabili del sistema di contabilità economica delle amministrazioni pubbliche*, 2008.
- **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *Conto patrimoniale e prospetto dei flussi delle amministrazioni pubbliche. Stime 2001-2003*, 2004.

- **MINISTERO DELL’ECONOMIA E DELLE FINANZE**, *Documento di Economia e finanza 2014 – Rapporto sullo stato di attuazione della riforma della contabilità e finanza pubblica, 2014.*
- **MIOLO VITALI P., ANSELMI L.**, *La programmazione nelle pubbliche amministrazioni*, Giuffré editore, 1989.
- **MONFARDINI P.**, *Il sistema di contabilità e bilancio dello Stato in Spagna*, Giuffré editore, 2008.
- **MONORCHIO A., QUIRINO N.**, *Economia della finanza pubblica*, Cacucci editore, 2005.
- **MONORCHIO A., MOTTURA L.G.**, *Compendio di contabilità di Stato*, Cacucci editore, 2011.
- **MONORCHIO A.**, *Il bilancio dello Stato italiano*, in Monorchio A., Mottura L.G. *Compendio di contabilità di Stato*, Cacucci editore, 2004.
- **MONORCHIO A.**, *Lo stato di attuazione della riforma del bilancio*, Relazione tenuta al Convegno ”*Bilancio dello Stato e nuova contabilità*”, svoltosi a Roma il 6 maggio 1998.
- **MONORCHIO A.**, *L’avvio del sistema unico di contabilità analitica nelle PP.AA.*, CNEL, 1999.
- **MONTEDURO F.**, *Performance – based accountability ed effiacia della p.a.: prime evidenze empiriche di una comparazione internazionale*, in *Azienda Pubblica* n.1, 2009.
- **MONTEDURO F.**, *Amministrazioni pubbliche. Principi e sistemi contabili*, Aracne, 2006.
- **MONTESINOS V.**, *Governmental Budget and accounting reforms in Spain*, in Chan J., Chen X., *Models of public budgeting and accounting*, OECD Journal on Budgeting vol. 2, 2002.
- **MONTESINOS V., VELA J. M.**, “*Spain*”, in Luder K., Jones R., *Reforming Governmental Accounting and budgeting in Europe*, Fachverlag Moderne Wirtschaft, 2003.
- **MONTESINOS V., VELA J. M.**, *Bases of accounting and reporting foci in Spanish governmental accounting*, in Public Sector Committee, Occasional Paper n. 3, 1996.
- **MONTESINOS V., VELA J. M.**, *Governmental accounting in Spain: evolutions and reforms*, in *Research in Governmental Nonprofit Accounting* vol. 9, 1996.
- **MONTESINOS V., VELA J. M.**, *Governmental accounting in Spain and the European Monetary Union: a critical prospective*, in *Financial Accountability and Management* vol. 2 n. 16, 2000.

- **MONTESINOS V., PINA V., TORRES L., VELA J. M.,** *Analisis comparado del los principios y practicas contables de los sistemas contables publicos de los paises de la OECD: una aproximacion empirica*, in *Revista espanola de Financiacion y Contabilidad* n. 96, 1998.
- **MONTESINOS V., VICENTE P., LOURDES T., VELA J. M.,** *Analisis comparado del los principios y practicas contable de los sistemas contables publicos de los paises de la OECD: una aproximacion empirica*, in *Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad* vol. 27 n.96, 1998.
- **MONTI M.,** *A new strategy for the single market*, in *Rapporto al presidente della Commissione Europea José Manuel Barroso*, 2010.
- **MONTIM.,** *Titoli europei in aiuto dell'euro*, su *Corriere della sera*, 2010.
- **MORGANTE D.,** *La costituzionalizzazione del pareggio di bilancio*, in www.federalismi.it, 2012.
- **MORGANTE D.,** *Note in tema di "Fiscal Compact"*, in www.federalismi.it, 2012.
- **MORTELLARO I.,** *Tra due secoli: tappe ed approdi dell'UE 1989-2011*, La meridiana Editore, 2011.
- **MOTTURA L.G.,** *La gestione patrimoniale*, in *Monorchio A., Mottura L.G., Compendio di contabilità di Stato*, Cacucci editore, 2004.
- **MOUREAU M.,** *Before and after the economic crisis: What implication for the European Social Model?*, ELGAR, 2011.
- **MULAZZANI M.,** *Ragioneria pubblica*, Cedam, 1978.
- **MULAZZANI M.,** *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche Vol. 1*, Ed. Cedam, 2001.
- **MULAZZANI M., GORI E.,** *Il Bilancio generale e i finanziamenti dell'U.E.*, Franco Angeli, 2003.
- **MULAZZANI M.,** *Il panorama contabile europeo*, in *Farneti G., Pozzoli S., Principi e sistemi contabili degli EE.LL.*, Franco Angeli, 2005.
- **MULE' P.,** *Lineamenti sulla legge di contabilità e finanza pubblica (La riforma del bilancio dello Stato)*, in www.unipa.it, 2009.
- **MULHAUPT L.,** *Theorie und Praxis des offentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland*, Baden-Baden, 1987.
- **MUSSARI R.,** *Il sistema di contabilità e bilancio dello Stato in Italia*, in *Mussari R., I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell'Europa comunitaria*, Giuffrè Editore, 2005.

- **MUSSARI R.** (a cura di), *I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell'Europa comunitaria*, Giuffrè editore, 2005.
- **MUSSARI R.**, *L'introduzione della Resource Accounting and Budgeting nel Regno Unito* in ANSELMINI L., *Bilancio e contabilità di Stato, peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale*, SSPA, 2004.
- **MUSSARI R.**, *Il processo di riforma della contabilità pubblica in Francia* in ANSELMINI L., *Bilancio e contabilità di Stato, peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale*, SSPA, 2004.
- **MUSSARI R.**, *La rilevazione contabile nelle amministrazioni pubbliche*, in Hinna L., Menuguzzo M., Mussari R., Decastri M., *Economia delle aziende pubbliche*, McGraw-Hill, 2006.
- **MUSSARI R.**, *Economia delle amministrazioni pubbliche*, McGraw-Hill, 2011.
- **MUSSARI R.**, *Brevi considerazioni sui mutamenti in atto nei sistemi di contabilità pubblica*, in Azienda Pubblica n.1, 2012.
- **NAPOLITANO G.**, *L'incerto futuro della nuova governance economica europea*, in Quaderni Costituzionali, 2012.
- **NAPOLITANO G.**, *L'assistenza finanziaria europea e lo Stato "co-assicuratore"*, in Giornale di diritto amministrativo, 2010.
- **NAPOLITANO G.**, *La nuova governance economica europea: il meccanismo di stabilità e il Fiscal Compact*, in Giornale di Diritto Amministrativo n.5, 2012.
- **NAPOLITANO G.**, *La crisi del debito sovrano e le misure di riduzione dello Stato*, in Questa Rivista, 2010.
- **NAPOLITANO G.**, *Il meccanismo europeo di stabilità e la nuova frontiera costituzionale dell'Unione*, in Giornale di diritto amministrativo, 2012.
- **NAPOLITANO G.**, *Uscire dalla crisi. Politiche pubbliche e trasformazioni istituzionali*, Ed. Il mulino, 2012.
- **NARDINI M.**, *Politica di bilancio e programmazione della spesa. Dalla legge n. 62/1964 alla legge n. 196/2009 di riforma della contabilità dello Stato*, in Amministrazione in Cammino, 2011.
- **NARDINI M.**, *La costituzionalizzazione del pareggio di bilancio secondo la teoria economica. Note critiche*, in www.amministrazioneincammino.it, 2012.
- **NELLI FEROCI F.**, *La riforma dell'assetto di Governance Economica dell'Unione Europea*, Collegio Europeo di Parma, 2012.
- **NOBES C. W., PARKER R.**, *Comparative international accounting*, Prentice Hall, 2002.

- **NUGNES F.**, *Il fiscal compact. Prime riflessioni su un accordo ricognitivo*, in www.forumcostituzionale.it, 2012.
- **ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD)**, *Best practices for budget transparency*, OECD Journal of Budgeting vol.1 n.3, 2001.
- **ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD)**, *Economic surveys 2000*, 2001.
- **ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD)**, *Models of public budgeting and accounting reforms*, 2002.
- **ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD)**, *Economic surveys 2002-2003*, 2003.
- **ONADO M.**, *I nodi al pettine. La crisi finanziaria e le regole non scritte*, Laterza Editore, 2009.
- **ONIDA V.**, *Le leggi di spesa nella Costituzione*, Giuffrè editore, 1969.
- **ONOFRI R.**, *Programmazione e bilancio*, Giuffrè editore, 1970.
- **OREFICE M.**, *Manuale di contabilità pubblica*, Direkta, 2003.
- **ORLANDINI P.**, *Bilancio e contabilità dello Stato: peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale. Relazione finale e rapporto di ricerca*, Progetto di ricerca Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, 2004.
- **PACE A.**, *Pareggio di bilancio: qualcosa si può fare*, in Rivista dell’AIC, 2011.
- **PACIFICO L., CONTE C.**, *La riforma della struttura del bilancio dello Stato*, in *Politica e mezzogiorno* n.4, 1992.
- **PACIFICO L.**, *La riforma del bilancio*, in *Azienda Pubblica* n.3, 1998.
- **PACIFICO L.**, *La politica di bilancio attraverso le funzioni obiettivo*, Relazione tenuta al Convegno “*Bilancio dello Stato e nuova contabilità*”, svoltosi a Roma il 6 maggio 1998.
- **PACIFICO L.**, *Intervento sul Nuovo modello contabile: ipotesi ed esperienze nella pubblica amministrazione centrale*, CNEL, 1998.
- **PADOA SCHIOPPA A.**, *Il trattato ESM*, su www.csfederalismo.it, 2012.
- **PADOVANO F., PETRETTO A.**, *Public choice e political economy. I fondamenti positivi della teoria di finanza pubblica*, Franco Angeli, 2010.
- **PAGANETTO L.**, *Europa 2020. La sfida della crescita*, Eurlink, 2010.
- **PAOLONI M., GRANDIS F. G.**, *La dimensione aziendale delle amministrazioni pubbliche*, Giappichelli Editore, 2007.

- **PARKER J.A.**, *On measuring the effects of fiscal policy in recessions*, in *Journal of Economic Literature*, vo.49, 2011.
- **PARKER R. H.**, *European languages of account*, in *European Accounting Review* n. 10, 2001.
- **PARMENTOLA N.**, *Origine e crisi della programmazione di bilancio*, Franco Angeli, 1977.
- **PARRY A.**, *A proposed definition of the Modified Cash Basis*, in *International Journal on Governmental Financial Management* n.1, 2010.
- **PASQUINO P.**, *La Corte tedesca salva l'Euro. Per ora*, in www.lavoce.info, 2011.
- **PASSALACQUA M.**, «Pareggio» di bilancio contro intervento pubblico nel nuovo art. 81 della Costituzione, in www.amministrazioneincammino.luiss.it, 2012.
- **PASSARO A.**, *La politica di bilancio dello Stato: spunti di riflessione per una riforma*, *Economia Aziendale 2000 Web*, *Onile Review* n.4, 2007.
- **PASSARO A.**, *La riforma del bilancio dello Stato e il nuovo sistema di contabilità pubblica*, in *Rivista italiana di Ragioneria e di economia aziendale*, 2011.
- **PASSARO A.**, *La “contro-riforma” del bilancio dello Stato: una contabilità rinnovata nella prospettiva europea*, in *Rivista italiana di Ragioneria e di economia aziendale*, 2012.
- **PASSARO A.**, *Il bilancio dello Stato nella prospettiva europea*, Aracne, 2013.
- **PASSARO A.**, *Il bilancio dello Stato*, in D'Amore M. (a cura di) *I bilanci pubblici tra armonizzazione e autonomia. Unione europea, Stato, Regioni, Enti locali*, Giappichelli, 2009.
- **PASTORE R.**, *“Diritto dell'Unione europea”*, La Tribuna editore, 2012.
- **PAVAN A., REGINATO E.**, *Programmazione e controllo nello Stato e nelle altre amministrazioni pubbliche. Gestione per obiettivi e contabilità economica*, Giuffrè editore, 2004.
- **PEDRINI F.**, *La costituzionalizzazione tedesca del patto europeo di stabilità*, in *Quaderni costituzionali*, 2011.
- **PERALDI-LENEUF F.**, *Banque europeenne d'investissement*, in *JurisClasseur Europe* n. 242, 2013.
- **PEREZ R.**, *La nuova legge di contabilità – L. 31 dicembre 2009, n.196 L'accentramento della decisione finanziaria*, in *Giornale di diritto amministrativo* n.7, 2010.
- **PEREZ R.**, *La nuova disciplina del bilancio in Germania*, in *Giornale di diritto amministrativo* n.1, 2011.

- **PEREZ R.**, *La “manovra correttiva” dei conti pubblici*, in *Giornale di diritto amministrativo* n.11, 2010.
- **PEREZ R.**, *La nuova governance economica europea: il meccanismo di stabilità e il fiscal compact*, in *Giornale di diritto amministrativo* n.2, 2012.
- **PEREZ R.**, *Dal bilancio in pareggio all’equilibrio tra le entrate e le spese*, in *Giornale di diritto amministrativo* n.10, 2012.
- **PEREZ R.**, *Il nuovo patto di stabilità e crescita*, in *Giornale di diritto amministrativo* n.7, 2005.
- **PERONI G.**, *Il trattato di Lisbona e la crisi dell’Euro: considerazioni critiche*, in *Diritto dell’Unione Europea*, 2011.
- **PESOLE D.**, *Un segnale UE sulla Grecia*, in *Il Sole 24 ore*, 2010.
- **PEZZANI F.** (a cura di), *Logiche e strumenti di accountability per le amministrazioni pubbliche*, Egea, 2005.
- **PEZZANI F.**, *L’evoluzione dei sistemi di contabilità pubblica*, in *Azienda Pubblica* n. 4, 2005.
- **PEZZANI F.**, *L’accountability delle amministrazioni pubbliche*, Egea, 2003.
- **PEZZUTO A.**, *La Riforma della Governance Economica Europea: quali implicazioni per l’Italia?*, Il Risparmio, 2012.
- **PIERONI M., PORCHIA O.**, *Governance economica europea, pareggio di bilancio e disavanzi eccessivi*, in www.cortecostituzionale.it, 2013.
- **PIERONI M., PORCHIA O.**, *L’obbligo di pareggio di bilancio nel diritto dell’Unione europea, l’introduzione del principio nella Carta costituzionale*, in www.cortecostituzionale.it, 2012.
- **PERTICONE F.**, *La riforma del bilancio dello Stato tra modifiche recenti e nuove applicazioni*, Edizioni Giuridiche Simone, 2000.
- **PINA V., TORRES L.**, *“An international comparison of governmental annual accounts”*, *Research in Governmental Nonprofit Accounting* vol.9, 1996.
- **PINELLI C.**, *La crisi finanziaria e l’Unione europea. Le prime reazioni*, in *Governare l’economia globale, nella crisi e oltre la crisi*, Astrid Passigli Editori, 2009.
- **PIROZZOLI A.**, *Il vincolo costituzionale del pareggio di bilancio*, in *Associazione italiana dei costituzionalisti* n.4, 2011.
- **PISAURO G.**, *Il pareggio di bilancio in Costituzione? “Vaste Programme...”*, in *La voce info*, 2011.

- **PISAURO G.**, *La riforma del bilancio dello Stato tra politica e amministrazione*, in *Economia Pubblica* n. 6, 1998.
- **PISAURO G.**, *Un caso particolare di applicazione dell'art.81: la legge finanziaria*, in *I guardiani del bilancio: una norma importante ma di difficile applicazione: l'art.81 della Costituzione* a cura di Giancarlo Salvemini, Marsilio, 2003.
- **PISAURO G.**, *La valutazione della spesa e il processo di bilancio*, in *Giornale di diritto amministrativo* n.7, 2010.
- **PISAURO G.**, *Come funziona il Fiscal Compact*, in *Lavoce.it*, 2012.
- **PISAURO G.**, *La regola costituzionale del pareggio di bilancio e la politica fiscale nella Grande Recessione: fondamenti economici teorici e pratici*, *Atti del Seminario "La nuova governance fiscale europea. Fiscal Pact, cornice europea e modifiche costituzionali in Italia: problemi aperti e prospettive"*, Luiss Guido Carli, 2012.
- **PISAURO G., VISCOVO V.**, *Note sulle procedure di bilancio*, in *Politica economica* n.2, 2008.
- **PISAURO G.**, *Il risanamento dei conti pubblici*, in *Economia Italiana* n.1, 2012.
- **PITRUZZELLA G.**, *Chi governa la finanza pubblica in Europa?*, in *Quaderni Costituzionali*, 2012.
- **PITRUZZELLA G.**, *Austerità finanziaria versus crescita economica nel dibattito sull'Eurosistema*, in *Quaderni Costituzionali*, 2012.
- **PITZALIS A.**, *Le nuove prospettive economico-aziendali nell'evoluzione del Bilancio dello Stato*, in *Rivista italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale*, 2001.
- **POCHET P.**, *EU 2020: Social impact of the new form of European governance*, *Etui Policy Brief, European Social Policy, Issue n.5*, 2012.
- **POLLARI N.**, *Elementi di contabilità pubblica*, Edizioni Laurus Robuffo, 1996.
- **POLVERARI L.**, *Alcune riflessioni sull'accountability della politica di coesione europea, sul trade – off tra diversi tipi di accountability e sul trade – off tra accountability ed efficacia*, in *Rivista giuridica del Mezzogiorno* n.4, il Mulino, 2011.
- **PONZANELLI G.**, *Lezioni di ragioneria applicata alle aziende pubbliche*, Pubblicazioni dell'Istituto di Ragioneria della Facoltà di Scienze Economiche e Bancarie dell'Università di Siena, 1969.
- **PONZANELLI G.**, *Lezioni di ragioneria applicata alle aziende pubbliche*, Istituto di Ragioneria, Facoltà di Scienze Economiche e Bancarie dell'Università di Siena, Libreria Ticci, 1977.
- **POSNER R.A.**, *A Failure of Capitalism. The Crisis of '80 and the Descent into Depression*, Cambridge, Harvard University Press, 2009.

- **POTERBA J.M., Von HAEGEN**, *Fiscal institutions and fiscal performance*, Chicago University Press, 1999.
- **POZZOLI S. MAZZOTTA R.**, *Un processo di armonizzazione che mortifica la contabilità pubblica*, in *Azienda Pubblica* n.1, 2012.
- **PREITE D.**, *Il sistema contabile per la dirigenza pubblica*, Milano, Egea, 2002.
- **PRESCIUTTINI M.**, *Bilancio e contabilità dello Stato: peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale. Relazione finale e rapporto di ricerca*, Progetto di ricerca Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, 2004.
- **PRICEWATERHOUSECOOPERS**, *Principi contabili internazionali. Interpretazioni e confronti con i principi contabili nazionali*, Ipsoa, 2011.
- **PRODI R.**, *La sfida di una moneta unica mondiale*, articolo su *il Messaggero*, 2009.
- **PUNTILLO P.**, *Il bilancio dello Stato nel sistema di accountability pubblico. Profili evolutivi*, McGraw Hill, 2012.
- **RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO**, *La legge di contabilità e finanza pubblica. Note brevi*, 2010.
- **RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO**, *I principali saldi di finanza pubblica*, 2008.
- **RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO**, *Bilanci statali in Europa: struttura e disciplina giuridico-costituzionale: Paesi della CEE, Regno Unito e Svizzera*, Istituto Poligrafico dello Stato, 1969.
- **RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO**, *Note introduttive alla lettura del bilancio dello Stato per missioni e programmi*, 2007.
- **RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO**, *Missioni e programmi delle amministrazioni centrali dello Stato*, 2012.
- **RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO**, *Il controllo interno della Pubblica Amministrazione esperienze e prospettive*, Atti del seminario di studi svoltosi alla Facoltà di Economia F. Caffè Roma Tre, 1999.
- **RAIMONDI C.**, *La programmazione della spesa e la valutazione delle politiche pubbliche nell'ordinamento francese: alcune riflessioni alla luce delle più recenti riforme*, in *Amministrazione in cammino*, 2009.
- **RAO G.**, *Il bilancio dello Stato nel Regno Unito*, in Bassanini F., Merlini S., *Crisi fiscale e indirizzo politico*, Il Mulino, 1995.
- **RAPICAVOLI C.**, *La riforma costituzionale sul pareggio di bilancio*, in *Filo diritto. La legge, il diritto, le risposte*, 2012.

- **RECINE F., TEIXEIRA P.G.**, *The new financial stability architecture*, in the EU Institute for Law and Finance, working papers series n.110, n.12, 2009.
- **REINHART C., ROGOFF M.K., SAVASTANO M.S.**, *Debt intolerance*, Brooking Papers on Economic Activity n.1, 2003.
- **RICCI P.**, *Principi contabili per il bilancio di previsione ed il rendiconto generale degli enti pubblici istituzionali*, in La Finanza Locale n. 3, 2002.
- **RICCI P.**, *Brevi riflessioni sul processo di armonizzazione contabile in atto: luci ed ombre dell'ennesima riforma*, in Azienda Pubblica n.1, 2012.
- **RICCI G.**, *La costruzione giuridica del modello sociale europeo*, WP C.S.D.L.E. "Massimo D'Antona" Int-88, 2011.
- **RICCI P., DE LUCA A.**, *La contabilità analitica per centri di costo nel sistema di bilancio dello Stato*, Franco Angeli, 2003.
- **RIDAURA MARTINEZ M.J.**, *La reforma del articulo 135 de la Constitucion espanola: Pueden los mercados quebrar el consenso constitucional?*, in Teoria y Realidad Constitucional n.29, 2012.
- **RIVOSECCHI G.**, *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica tra patto di stabilità, patto di convergenza e determinazione dei fabbisogni standard degli enti territoriali*, in L. Cavallini Cadeddu (a cura di) *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica*, Jovene, 2011.
- **RIVOSECCHI G.**, *Indirizzo politico finanziario tra Costituzione italiana e vincoli europei*, Giuffrè editore, 2005.
- **RIVOSECCHI G.**, *Il governo europeo dei conti pubblici tra crisi economica e riflessi sul sistema delle fonti*, in www.osservatoriosullefonti.it, 2011.
- **RIZZONI G.**, *Il "semestre europeo" fra sovranità di bilancio e autovincoli costituzionali: germania, francia e italia a confronto*, in Rivista AIC n.4, 2011.
- **ROMANAZZI S.**, *Legge quadro in materia di contabilità e finanza pubblica. Atti dell'Incontro di studio (Bari, 19 ottobre 2009)*, Aracne, 2010.
- **ROSSI S.**, *Audizione preliminare all'esame del Documento di Economia e Finanza*, Camera dei Deputati, 2012.
- **ROSSI PASSAVANTI E.**, *Contabilità generale dello Stato*, in N.ss D.I.vol. IV, 1957.
- **ROTA S., SICILIA M., STECCOLINI I.**, *Bilancio e misurazione della performance nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli Editore, 2012.
- **RUFFERT M.**, *The European Debt Crisis and European Union Law*, in Common Market Law Review, 2011.

- **RUFFINI R.**, *Fondamenti di economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, Franco Angeli Editore, 2010.
- **RUGGERI G., FINOCCHIARO B., CONTE C.**, "La riforma della struttura di bilancio dello Stato: il bilancio politico", in *Politica e Mezzogiorno* n.3, 1992.
- **SADELEER N.**, *La gouvernance économique européenne: Leviathan, ou colosse aux pieds d'argile?*, in *JurisClasseur Europe* n.4, 2012.
- **SALINETTI B.**, *Il bilancio dello Stato da finanziario ad economico*, Ssai- Roma, 2001.
- **SALVEMINI M. T.**, *Un primo sguardo alla nuova legge di contabilità e finanza pubblica*, in *Queste istituzioni* n.156-157, 2010.
- **SALVEMINI G.**, *I guardiani del bilancio: una norma importante ma di difficile applicazione: l'art. 81 della Costituzione*, Marsilio, 2003.
- **SALVEMINI M. T.**, *Il tesoro e la politica di bilancio*, Officina Edizioni, 1979.
- **SAMBUCCI L.**, *Linee evolutive della contabilità pubblica*, Giappichelli editore, 1999.
- **SANTILLI R.**, *Il bilancio dello Stato tra cash ed accrual*, in *Rivista italiana di ragioneria ed economia aziendale* n. 1, 2014.
- **SANTONI S.**, *Manuale di contabilità di Stato*, edizione C.X T., 1998.
- **SANTORO P.**, *Manuale di contabilità e finanza pubblica*, Maggioli editore, 2013.
- **SANTORO P.**, *La costituzionalizzazione eteronoma del pareggio di bilancio*, in www.Giustamm.it, 2012.
- **SANTORO P.**, *Lo scrutinio di costituzionalità della legge di bilancio*, in www.Giustamm.it, 2013.
- **SARACENO F.**, *La governance economica europea: alla ricerca della coerenza perduta*, Aspenia online, 2012.
- **SAVASTANO F.**, *Il Fondo europeo di stabilità: un elemento propulsivo della nuova Europa*, in www.federalismi.it, 2012.
- **SAVONA P.**, *Un parcheggio per i debiti pubblici del mondo*, Il Messaggero, 2010.
- **SCACCIA G.**, *La giustiziabilità delle regole sul pareggio di bilancio*, in *Rivista dell'AIC*, 2012.
- **SCALIA R.**, *Contabilità di stato e degli enti pubblici*, Edizioni CieRre, 1994.
- **SCOTTO DI CARLO G.**, *Le nuove regole per la finanza pubblica*, Luiss edizioni, 2002.
- **SCIARRA S.**, *Common places, new places. The labour law rhetoric of the crisis*, WP C.S.D.L.E. "Massimo D'antona" Int-92, 2012.

- **SEMPRINI L.**, *I sistemi ed I principi contabili in alcuni paesi dell'Europa unita: un'analisi comparativa*, in Rirea, 2013.
- **SENATO DELLA REPUBBLICA** – Servizio affari internazionali – Ufficio per i rapporti con le istituzioni dell'Unione europea, XVI legislatura, *Il consiglio europeo del 9 dicembre 2011 e la nuova governance economica*, dossier n.81, 2011.
- **SENATO DELLA REPUBBLICA** – Servizio affari internazionali – Ufficio per i rapporti con le istituzioni dell'Unione europea, XVI legislatura, *Il trattato sul fiscal compact*, dossier n.94, 2012.
- **SERVIZIO DEL BILANCIO DEL SENATO**, *La classificazione del bilancio per missioni e programmi*, in Elementi di documentazione n. 11, 2007.
- **SERVIZIO DEL BILANCIO DEL SENATO**, *La Riforma della governance economica europea. Una analisi preliminare*, in Elementi di documentazione n.36, 2010.
- **SERVIZIO DEL BILANCIO DEL SENATO**, *La governance economica europea*, in Elementi di documentazione n.3, 2013.
- **SERVIZIO DEL BILANCIO DEL SENATO**, *La riforma della governance europea. Sostenibilità macroeconomica e fiscale*, in Elementi di documentazione n.42, 2010.
- **SERVIZIO DEL BILANCIO DEL SENATO**, *Conversione in legge del decreto-legge 10 maggio 2010 n.67 recante disposizioni urgenti per la salvaguardia della stabilità finanziaria dell'area euro*, in Nota di lettura n.80, 2010.
- **SERVIZIO DEL BILANCIO DEL SENATO**, *Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale*, in Elementi di documentazione n.55, 2011.
- **SERVIZIO STUDI DEL SENATO**, *Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale*, in Elementi di documentazione n.55, 2011.
- **SERVIZIO STUDI DEL SENATO**, *Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale, Disegni di legge costituzionale AA. SS. nn. 3047,2384,2851,2881,2890,2965*, in Dossier n.322, 2011.
- **SERVIZIO STUDI DEL SENATO**, *Documentazione di inizio legislatura – Analisi degli effetti finanziari delle norme e dei principali andamenti di finanza pubblica*, 2008.
- **SERVIZIO STUDI DEL SENATO**, *Schema di decreto ministeriale concernente la sperimentazione volta a realizzare il passaggio, nella predisposizione 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*, in Elementi di documentazione n.41, 2010.

- **SESTITO P., TORRINI R.**, *Europa 2020 e riforme nazionali: governance economica e riforme strutturali*, Questioni di Economia e Finanza – Banca d’Italia Occasional Papers, 2012.
- **SFORZA V.**, *L’esame dei cambiamenti del sistema contabile e di bilancio dello Stato dal 1960 ai giorni nostri*, in ANSELMINI L., *Bilancio e contabilità di stato: peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale*, SSPA, 2004.
- **SFORZA V.**, *Bilancio e contabilità di Stato: peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale*, Relazione finale e rapporto di ricerca, progetto di ricerca Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, 2004.
- **SILEONI S.**, *Pareggio di bilancio, Prospettive per una maggiore credibilità della finanza pubblica*, IBL Focus, 2011.
- **SILVESTRO C.**, *Storia della Pubblica Amministrazione*, Edizioni Giuridiche Simone, 2004.
- **SNYDER F.**, *EMU Integration and differentiation: metaphor for European Union*, Oxford, 2011.
- **STECCOLINI I.**, *L’accountability delle pubbliche amministrazioni, definizione, profili di classificazione, evoluzione*, in *L’accountability delle pubbliche amministrazioni* a cura di F. Pezzani, Egea 2003.
- **STECCOLINI I.**, *La contabilità generale*, in Mussari R. (a cura di), *Manuale operativo per il controllo di gestione*, Rubbettino, 2001.
- **STRAMACCI M.**, *Contributo all’interpretazione dell’articolo 81 della Costituzione*, in *Rassegna parlamentare* n.12, 1959.
- **TALLINEAU F.**, *Une annexe budgétaire en quête d’identité*, in *Revue de Droit Public*, 1987.
- **TANGORRA R.**, *Lisbona, metodo di coordinamento aperto, europa 2020: 10 anni di indicatori sociali nell’Unione Europea*, in *Rivista di politiche sociali* n.1, 2011.
- **TARGHETTI F.**, *Le vicende della globalizzazione e lo scoppio della crisi finanziaria. Per una governance dell’economia globale*, in G. Amato (a cura di) *Governare l’economia globale. Nella crisi e oltre la crisi*, Passigli Editori, 2009.
- **THAIN C., WRIGHT M.**, *The Treasury and Whitehall*, Clarendon Press, 1995.
- **TOLOMEO L.**, *L’adeguamento del sistema delle decisioni di bilancio alla nuova governance economica europea*, in www.contabilita-pubblica.it, 2011.
- **TOLOMEO L.**, *Il legislatore rivede l’adozione del bilancio di sola cassa*, in *Amministrazione e contabilità dello Stato e degli enti pubblici*, 2011.
- **TOMMASETTI S.**, *I sistemi contabili nelle amministrazioni pubbliche*, Cedam, 2008.

- **TORRES PRADA L., PINA MARTINEZ V.,** *Manual de Contabilidad Publica*, Centro de Estudios Financieros, 1999.
- **TOSATO G. L.,** *La Corte costituzionale tedesca e il future dell'euro*, in www.affarinternazionali.it, 2011.
- **TOSATO G. L.,** *L'impatto della crisi sull'istituzione dell'Unione*, in “Il Fiscal Compact” a cura di Bonvicini G., Brugnoli F., Quaderni IAI Ed. Nuova Cultura, 2012.
- **TOSATO G. L.,** *Il Fiscal Compact*, in *Le istituzioni europee dopo il Trattato di Lisbona*, 2012.
- **TRAPANESE V.,** *Significato e tipologia del bilancio dello Stato*, Giuffrè editore, 1981.
- **TROVATO M.,** *La nuova governance economica europea*, in www.glieuros.eu, 2011.
- **TRUPIANO G.,** *La manovra finanziaria 2011-2013*, Aracne, 2011.
- **TUR AUSINA R., SANJUAN ANDRES F.,** *Spagna. La riforma dell'art.135 della Costituzione introduce appositi limiti al deficit e al debito pubblico*, www.dpce.it/online, 2011.
- **VATTER W.J.,** *The fund theory of accounting and its implication for financial reports*, University of Chicago, 1947.
- **VEGAS G.,** *Il nuovo bilancio pubblico*, Il Mulino, 2010.
- **VEGAS G.,** *I documenti di bilancio*, Le guide del Sole 24 Ore, 2000.
- **VEGAS G.,** *Il bilancio dello Stato*, Le guide del Sole 24 Ore, 2000.
- **VEGAS G.,** *Le procedure di formazione dei documenti di bilancio*, in Da Empoli D., De Ioanna P., Vegas G., *Il bilancio dello Stato. La finanza pubblica tra Governo e Parlamento*, Il sole 24 ore, 2005.
- **VELA J. M.,** *Contabilidad Publica y Normalizacion contable: una especial referencia al caso espanol*, in *Revista espanola de Financiacion y Contabilidad* n.79, 1994.
- **VERHOFSTADT G., DELORS J., PRODI R.,** *Europe must make a plan for reform, not a pact*, *Financial Times*, 2011.
- **VETRITTO G.,** *Di cosa parliamo quando parliamo di Pubblica amministrazione*, in *Queste istituzioni* n. 156-157, 2010.
- **VIGANO' E.,** *La ragioneria internazionale. Natura, contenuto e metodo.*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 1991.
- **VILLA A.,** *La triennialità della manovra, l'articolazione del bilancio, la contabilità economica*, in *Giornale di diritto amministrativo* n.7, 2010.

- **VILLA A.**, *L'attività di valutazione e controllo nella Pubblica Amministrazione*, in *La Finanza Locale* n. 9, 2000.
- **VILLAFRANCA A.**, *Piggybacking PIGS. The future of Euroland after the Greek crisis*, ISPI Policy Brief n.179, 2010.
- **VISCO I.**, *La governance economica europea: riforma e implicazioni*, Intervento Università dell'Aquila, 2011.
- **VISCO I.**, *La riforma della governance economica europea*, audizione presso le Commissioni V, XIV della Camera dei Deputati, e XIV del Senato della Repubblica, 2010.
- **VISCO I.**, *Rafforzare il coordinamento delle politiche economiche*, Camera dei Deputati, 2010.
- **VISCO I.**, *Testimonianza al Senato della Repubblica*, su *La riforma della governance economica europea*, 2010.
- **VISCO I.**, *Commento su "Il fallimento degli Stati sovrani nell'Unione Europea: una prospettiva comparata."* di Leszek Balcerowicz, Lectio Marco Minghetti, Istituto Bruno Leoni, 2010.
- **VISCO V.**, *Come salvarsi dalla deflazione*, *Il corriere della sera*, 2010.
- **VOLPI M.**, *La forma di governo in Francia alla luce della riforma costituzionale del luglio 2008*, in www.astridonline.it, 2009.
- **VON HAGEN J.**, *The sustainability of Public Finances and Fiscal Policy Coordination in the EMU*, CASE Network Studies and Analyses, 2010.
- **WATT A.**, *La rotta d'Europa*, in www.sbilanciamoci.info, 2012.
- **WHITE F., HOLLINGSWORTH K.**, *Audit, accountability and government*, Clarendon Press, 1999.
- **WIESNER H.**, *Das Staatliche Haushalts, Kassen und Rechnungswesen*, 6. Aufl., Heidelberg, 2000.
- **WYPLOSZ C.**, *The failure of the Lisbon strategy*, in www.voxeu.org, 2010.
- **WYPLOSZ C.**, *Eurozone reform: Not yet fiscal discipline but a good start*, *Vox*, 2010.
- **WORLD ECONOMIC FORUM**, *The Europe 2020 Competitiveness Report: Building a More Competitive Europe*, 2012.
- **ZACCARIA F.**, *Corso di contabilità dello Stato e degli enti pubblici. Teoria giuridica e sistema positivo della gestione pubblica*, Stamperia Nazionale, 1974.
- **ZACCARIA F.**, *Il bilancio e la sua gestione dopo la riforma del 1978*, Stamperia Nazionale, 1980.

- **ZACCARIA F.**, *Il bilancio dello Stato in AA.VV., Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Giappichelli Editore, 1993.
- **ZACCARIA F.**, *La recente riforma del bilancio dello Stato: prime notazioni e prospettive*, in *Azienda Pubblica* n. 5, 1999.
- **ZACCARIA F.**, *Contabilità generale dello Stato*, in *Nss.mo D.I.*, app. II, 1981.
- **ZAMBON S.**, *I principi contabili per le pubbliche amministrazioni. Statuizione, riconoscimento e applicazione nel contesto italiano e internazionale*, Franco Angeli, 2006.
- **ZAMBON S.**, *Entità e proprietà nei bilanci di esercizio*, Cedam, 1996.
- **ZAMBON S.**, *Profili di ragioneria internazionale e comparata: un approccio per aree tematiche*, Cedam, 1996.
- **ZANETTI E., CISELLO A.**, *La manovra finanziaria 2011 - Tutte le novità della Legge di stabilità (L. 13.12.2010 n. 220) e del Decreto milleproroghe (D.L. 19.12.2010 n.225)*, Ipsoa, 2011.
- **ZAPPA G., MARCANTONIO A.**, *Ragioneria applicata alle aziende pubbliche*, Giuffrè Editore, 1954.
- **ZIINO O., PERUGINI P.**, *Bilancio e contabilità dello Stato: peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale. Rapporto di ricerca*, Progetto di ricerca Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, 2004.
- **ZILLER J.**, *L'amministrazione europea: ancora così snella?*, in *L'amministrazione comunitaria: caratteri, accountability e sindacato giurisdizionale*, Cedam, 2009.

SITOGRAFIA

- www.mef.gov.it
- www.assemblee-nationale.fr
- www.cnel.it
- www.datar.gouv.fr
- www.funzionepubblica.it
- www.dpce.it/online
- www.economie.gouv.fr
- www.oecd.org/fr
- www.gov.uk
- www.rivista.ssef.it
- www.sspa.it
- www.ssef.it
- www.rivistaaic.it
- www.forumcostituzionale.it
- www.sbilanciamoci.info/ebook
- www.astrid-online.eu
- www.amministrazioneincammino.it
- www.project-syndicate.org
- www.csfederalismo.it
- www.lavoce.info
- www.rivistailmulino.it
- www.glieuros.eu
- www.voxeu.org

- www.affarinternazionali.it
- www.assemblee-nationale.fr
- www.fondazionebrunovisentini.eu
- www.associazionedeicostituzionalisti.it
- www.giustamm.it
- www.senato.it
- www.federalismi.it
- www.governo.it
- www.dt.tesoro.it
- www.ec.europa.eu
- www.camera.it
- www.sspa.it
- www.ebookbrowse.net
- www.ius-publicum.com
- www.contabilita-pubblica.it
- www.parlamento.it
- www.forumcostituzionale.it
- www.corteconti.it
- www.osservatoriosullefonti.it
- www.touteurope.eu
- www.notre-europe.eu
- www.europa.eu.int
- www.eu.int/celex
- www.info-europe.fr
- www.ecb.int/ecb/html

- www.eib.org
- www.european-council.europa.eu
- www.finances.gouv.fr/CNCompta/
- www.consilium.europa.eu
- www.europarl.europa.eu
- www.imf.org
- www.moderfie.minefi.gouv.fr
- www.unipa.it
- www.rgs.mef.gov.it
- www.econ.pubblica.uibocconi.it
- www.apertacontrada.it
- www.resource-accounting.gov.uk
- www.government-accounting.gov.uk
- www.hm-treasury.gov.uk
- www.parliament.uk
- www.opsi.gov.uk
- www.direct.gov.uk
- www.tso.co.uk
- www.cipfa.org.uk
- www.wga.gov.uk
- www.aeca.es
- www.boe.es
- www.portal.minhac.es
- www.icac.mineco.es
- www.igae.minhac.es

- www.igae.minhac.es/organizacionpublica/
- www.feb.ugent.be
- <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>
- http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/sgp/pdf/coc/code_of_conduct_en.pdf
- www.ifac.org/public-sector
- <http://eur-lex.europa.eu>

RINGRAZIAMENTI

Al Prof. Giuseppe Fabbrini, per tutti i suoi insegnamenti, per come mi è sempre stato vicino e per il modo in cui ogni giorno ha cercato di spiegarmi la vita, facendomi crescere attraverso i suoi occhi e le sue parole.

Al Dott. Riccardo Barile ed al Dott. Roberto Guglielmi di BXL EUROPE asbl per il modo in cui mi hanno accolta e fatta sentire a casa.