

# Capitolo 1

## Le fonti

### Sommario

1. Definizione e natura. - 2. Il passaggio dal concetto di contabilità di Stato a quello di contabilità pubblica. - 3. Le fonti della contabilità pubblica. - 4. La Costituzione. - 5. Le fonti positive della contabilità pubblica: dal R.D. 2440/1923 alla L. 196/2009, la «nuova» legge di contabilità e finanza pubblica. - 6. Normativa in materia di Regioni. - 7. Normativa in materia di Enti locali.

## 1. Definizione e natura

La contabilità di Stato (*rectius* pubblica, se si intende riferita anche agli altri enti pubblici) è una materia che presenta molteplici punti di contatto con altre discipline giuridiche, ragionieristiche ed economiche, talché riesce difficile individuarne la *natura* e la collocazione scientifica.

Al riguardo, possono individuarsi tre correnti di pensiero:

- la concezione *giuridica*;
- la concezione *tecnico-ragionieristica*;
- la concezione *autonoma*.

a) La prima considera la contabilità una scienza prevalentemente giuridica, rientrando, cioè, nell'area del *diritto pubblico*. A tale proposito, si pone in rilievo (BENTIVENGA) come l'espressione «*contabilità pubblica*» e il termine «*contabile*» siano intesi dal legislatore in un significato univocamente giuridico.

Nell'ambito di tale concezione, però, non c'è uniformità di pensiero circa il ramo del diritto pubblico cui essa appartenga:

- secondo un'autorevole dottrina (ZANOBINI, ALESSI), la contabilità rientra nel campo del *diritto amministrativo*, perché l'attività finanziaria dello Stato non è che una parte dell'attività amministrativa;
- altri autori (INGROSSO, PUGLIESI) considerano la contabilità come una parte del *diritto finanziario*, considerato quest'ultimo in posizione nettamente autonoma nei confronti del diritto amministrativo;
- v'è poi chi sostiene che essa rientri anche nel *diritto costituzionale* per le parti che riguardano fenomeni di rilevanza costituzionale, quali il controllo del Parlamento sulla gestione finanziaria dello Stato ed i bilanci (VIRGA);
- per altri, infine, essa si ricollega al rapporto di diritto pubblico che si instaura fra la generalità dei cittadini, da una parte, e gli enti pubblici dall'altra; a differenza del rapporto giuridico d'imposta, il soggetto attivo di tale rapporto di diritto pubblico è costituito dalla generalità dei cittadini, cui va riconosciuto il diritto alla corretta gestione dei mezzi pubblici (BUSCEMA).

- b) I sostenitori della concezione *tecnico-razionieristica* (D'ALVISE, BESTA, CASSANDRO) considerano la contabilità come la «*ragioneria applicata all'azienda dello Stato*»; in particolare BESTA la definisce come «la disciplina del controllo economico antecedente, contemporaneo e susseguente nell'amministrazione economica dello Stato».

Alcuni autori (VIANELLO), poi, ne esaltano i profili che attengono all'economia.

- c) C'è, infine, chi considera la contabilità pubblica come una *scienza autonoma*, avente per oggetto la rilevazione, l'amministrazione e il controllo del patrimonio dello Stato (e, in generale, degli enti pubblici), nonché dei mezzi e delle spese diretti al raggiungimento dei suoi molteplici fini (mediante, ad esempio, l'individuazione dei criteri per amministrare e far fruttare il patrimonio nazionale, regolarne le modificazioni, disporre delle entrate secondo i bisogni per le spese, etc.) (ROSSI PASSAVANTI, FINALI, ROSTAGNO).

Tale concezione diviene, secondo alcuni, essenziale nel momento in cui si accresce il ruolo dello Stato nell'economia: superata la concezione dello Stato liberale ottocentesco, all'operatore pubblico sono oggi affidate funzioni di indirizzo, coordinamento e programmazione, cosicché privilegiare gli aspetti organizzativi e procedurali significherebbe costringere la materia allo studio della funzione di controllo della pubblica amministrazione (LADU).

Inevitabile, dunque, appare considerare la contabilità pubblica come «*la scienza di fatti collettivi che trascendono l'organizzazione dello Stato-ente per ricomprendervi tutti quelli che attengono al complesso della finanza pubblica*» (BARETTONI ARLERI).

In conclusione, sembra preferibile l'insegnamento di chi (BENNATI):

- da un lato rivendica l'autonomia scientifica e didattica della materia, consideratane la vastità ed i riflessi sull'intera attività economico-amministrativa dello Stato;
- dall'altro la inquadra tra le discipline giuridiche, pur riconoscendone i legami di ordine tecnico con altre scienze, soprattutto quelle economico-aziendalistiche.

La contabilità pubblica può pertanto definirsi come «*il complesso delle norme che disciplinano l'attività gestoria dei pubblici poteri, comprendente l'organizzazione finanziario-contabile, la gestione patrimoniale, l'attività contrattuale, la gestione del bilancio, il sistema dei controlli e le responsabilità degli amministratori della cosa pubblica*».

Le norme che compongono il sistema giuridico della contabilità pubblica sono formulate tenendo in considerazione gli aspetti tecnici e le regole delle rilevazioni ragionieristiche, soprattutto nel dettare i criteri per la corretta tenuta dei conti pubblici; ciò tuttavia non significa che esse

perdano la loro connotazione giuridica e che la contabilità pubblica si trasformi in una mera tecnica contabile.

**Contabilità di Stato:  
definizione e natura**

Alla luce delle considerazioni ora svolte, appare logico articolare la trattazione della materia in più parti che si occupano, nell'ordine, dei seguenti argomenti:

- le *fonti normative* della contabilità pubblica, ovvero la Costituzione e le principali leggi in materia contabile;
- i *soggetti*, ovvero l'organizzazione amministrativo-contabile;
- la *gestione finanziaria*, che tratta della formazione, approvazione e gestione del bilancio;
- la *gestione patrimoniale*, che studia i beni dello Stato, la loro conservazione e gestione;
- il *sistema dei controlli e le responsabilità* con il complesso intrecciarsi dei riscontri dei diversi organi a ciò preposti;
- la *contabilità degli enti pubblici* (Regioni, enti locali etc.).

Nella presente trattazione ci si atterrà alla ripartizione ora esposta.

## 2. Il passaggio dal concetto di contabilità di Stato a quello di contabilità pubblica

La contabilità di Stato è nata come insieme di criteri tecnici e ragionieristici mediante i quali sono contabilizzate le operazioni di gestione dello Stato.

Progressivamente, però, queste operazioni contabili furono inserite in un sistema di norme che si sovrapposero all'originario elemento strettamente contabile, costituendo un complesso giuridico omogeneo.

I segni di questa evoluzione possono riscontrarsi nella nascita di **uffici di contabilità**, sorti negli ordinamenti amministrativi italiani sotto l'influenza dell'ordinamento napoleonico, affidati a magistrati, stante la prevalente natura garantistica e di controllo dell'ufficio.

Il modello statale, quale si è andato sviluppando nel XIX secolo, si è trovato nella necessità di organizzare efficientemente la sua attività finanziaria consistente per l'appunto nel reperimento dei mezzi economici necessari al perseguimento dei suoi scopi, nella corretta gestione dei beni e nella precisa organizzazione contabile dei suoi uffici amministrativi. In questo particolare momento storico, in cui «il processo di espansione delle funzioni via via assolute e realizzate dallo Stato, il suo intervento sempre più massiccio nel campo dell'economia attraverso le imprese pubbliche, gli enti sovvenzionati, le partecipazioni statali» (DI RENZO) ha esteso a dismisura l'ambito della finanza pubblica; anche la contabilità pubblica ha ampliato il suo raggio di azione fino a comprendervi, oltre la contabilità di enti pubblici territoriali, le discipline contabili di tutte le amministrazioni pubbliche.

La stessa Costituzione repubblicana ha, d'altra parte, conferito il crisma dell'ufficialità a questa evoluzione istituzionale e giuridica sancendo l'estensione del concetto di contabilità di Stato a quello di contabilità pubblica nell'art. 103, laddove così si esprime: «La Corte dei Conti ha giurisdizione nelle materie di contabilità pubblica e nelle altre specificate dalla legge».

### 3. Le fonti della contabilità pubblica

La fonte primaria della contabilità dello Stato e degli enti pubblici è la Costituzione. Questa detta i principi fondamentali relativi alle seguenti materie:

- i bilanci dello Stato, la loro formazione ed approvazione (art. 81);
- i controlli da parte della Corte dei Conti (art. 100);
- la giurisdizione contabile della stessa Corte (art. 103);
- il decentramento alle Regioni e agli enti locali di attività finanziarie, e quindi contabili, già spettanti allo Stato (art. 119).

Al dettato costituzionale vanno poi aggiunte, ovviamente, le normative dettate da leggi ordinarie:

- per il *bilancio dello Stato* la legge di contabilità del 1923 (R.D. 18-11-1923, n. 2440), il relativo regolamento (R.D. 23-5-1924, n. 827); la legge 31 dicembre 2009, n. 196, la «nuova» legge di contabilità e finanza pubblica che ha abrogato la L. 468/1978;
- per la *Corte dei Conti* il Testo Unico (R.D. 12-7-1934, n. 1214) nonché le leggi 14-1-1994, n. 19 e n. 20;
- per l'autonomia finanziaria e contabile delle *Regioni a statuto ordinario* il D.Lgs. 28-3-2000, n. 76;
- per l'ordinamento finanziario e contabile degli *enti locali* il D.Lgs. 267/2000 (Testo Unico degli enti locali).

### 4. La Costituzione

L'art. 81 della Costituzione così recita: «Le Camere approvano ogni anno i bilanci e il rendiconto consuntivo presentati dal Governo.

L'esercizio provvisorio del bilancio non può essere concesso se non per legge e per periodi non superiori complessivamente a quattro mesi.

Con la legge di approvazione del bilancio non si possono stabilire nuovi tributi e nuove spese.

Ogni altra legge che importi nuove o maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte».

I quattro commi che compongono l'art. 81 della Costituzione rappresentano altrettanti punti cardine del nostro sistema di contabilità pubblica e per tale motivo è opportuna una loro approfondita analisi.

## A) L'approvazione del bilancio (art. 81, 1° comma)

Il primo comma dell'art. 81 delinea una chiara suddivisione dei compiti del Parlamento e Governo.

I principi costituzionali  
in tema di bilancio

Al **Governo** viene attribuito, *in via esclusiva*, il potere di iniziativa legislativa in materia di legge di bilancio. Tale attribuzione conferma quel potere di indirizzo che, in tutti gli ordinamenti democratici, spetta all'esecutivo. Si noti che la dizione «*i bilanci*» usata dalla Costituzione non intende negare il principio di unità del bilancio: al contrario, benché articolato per singoli ministeri, il bilancio è sottoposto ad un controllo unitario del Parlamento. Nell'esercizio della sua funzione di indirizzo, inoltre, il Governo gode della più ampia discrezionalità, essendo vincolato solo al rispetto delle altre garanzie costituzionali. Il **Parlamento**, da parte sua, vede riconfermata la sua tradizionale funzione di *controllore politico* dell'esecutivo: solo ad esso può spettare l'approvazione del bilancio, approvazione che, a mente dell'art. 72 ultimo comma della Costituzione, può avvenire solo con procedura normale. L'approvazione dell'Assemblea è finalizzata a:

- garantire una verifica dell'unità di intenti fra Governo e Parlamento (o, meglio, tra Governo e la maggioranza parlamentare di cui esso è espressione);
- assicurare adeguata pubblicità su contenuto, fini ed indirizzi del bilancio dello Stato;
- tutelare i diritti delle minoranze, grazie al dibattito parlamentare;
- garantire che l'atto di approvazione del bilancio, divenendo atto legislativo, possa essere soggetto al sindacato della Corte costituzionale.

Si ricordi, inoltre, che l'art. 75 della Costituzione menziona espressamente le leggi di bilancio fra quelle non sottoponibili a referendum abrogativo.

Un'ultima osservazione riguardo il 1° comma dell'art. 81: con esso la Costituzione conferma la tradizionale cadenza annuale (*principio dell'annualità*) della stesura ed approvazione del bilancio.

### Opinioni

Si è detto in precedenza della divisione dei compiti disegnata dall'art. 81: da una parte il potere di iniziativa legislativa della legge di bilancio affidato, in via esclusiva, al Governo (poiché la stesura del bilancio presuppone conoscenze e risorse di cui solo l'esecutivo può disporre) e dall'altra la riserva esclusiva di cui gode il Parlamento nell'approvazione del bilancio. A tale netta separazione dei compiti, però, non corrisponde, secondo molti Autori, un'altrettanto netta e trasparente separazione della responsabilità relativa di Governo e Parlamento nel processo di bilancio.

A differenza di quanto avviene in altri ordinamenti (Gran Bretagna, Germania, Francia), infatti, il Parlamento dispone della più ampia facoltà di modificare il bilancio presentato dal Governo. L'assenza di limiti al potere parlamentare di emendare le leggi di spesa e di bilancio sarebbe, a detta di molti, una delle cause più importanti della crescita incontrollata del disavanzo pubblico. Il sistematico accrescimento delle voci

di spesa da parte dei parlamentari (comportamento molto spesso basato sulla difesa di interessi localistici e/o di *lobbies*) ha comportato «lo stravolgimento, ormai rituale, delle linee di politica economica decise dall'esecutivo, e la contemporanea deresponsabilizzazione del Governo e degli organi tecnici» (MONORCHIO).

Da più parti, ormai, si guarda all'esempio di altri paesi della Comunità Europea: in Gran Bretagna, ad esempio, il Parlamento può solo approvare o respingere in blocco il bilancio presentato dal Governo, senza alcun potere di modifica delle spese obbligatorie e delle spese fisse. Una modifica in tal senso dell'art. 81, caldeggiata da più parti, permetterebbe un maggior controllo della spesa pubblica.

### **B) L'esercizio provvisorio (art. 81, 2° comma)**

Un'ulteriore previsione a garanzia delle attribuzioni del Parlamento è contenuta nel 2° comma dell'articolo in questione. Con esso la Costituzione prevede che, nelle more dell'approvazione parlamentare del bilancio, solo il Parlamento possa, con legge e comunque per un periodo di tempo non superiore ai quattro mesi, autorizzare la *gestione provvisoria del bilancio*. La norma costituzionale, che codifica una precedente prassi parlamentare, è evidentemente tesa a salvaguardare contemporaneamente le attribuzioni dell'Assemblea e la continuità dell'azione dell'esecutivo.

### **C) Il divieto di stabilire nuovi tributi e nuove spese (art. 81, 3° comma)**

A mente del 3° comma, art. 81 Cost., è fatto espresso divieto che il Parlamento, nell'approvare la legge di bilancio, stabilisca nuovi tributi e nuove spese. La previsione si fonderebbe, secondo alcuni autori, sulla natura *formale* della legge di bilancio.

Secondo altri autori, invece, la *ratio* della disposizione andrebbe ricercata nella volontà, espressa dal Costituente, di assicurare al Parlamento la massima serenità al momento dell'esame del bilancio: una tale delicata decisione risulterebbe turbata dall'esigenza pressante di raggiungere un equilibrio tramite l'introduzione di nuovi tributi o nuove spese (BARETTONI ARLERI).

A prescindere, però, dalla natura della legge di bilancio, maggiori perplessità suscita il 3° comma alla luce della considerazione che il bilancio, nei moderni sistemi economici, rappresenta il momento in cui lo Stato programma e coordina il proprio intervento nel campo economico. Tale funzione (ben diversa da quella tipicamente svolta dallo Stato liberale «limitato») risulta vincolata in modo anacronistico proprio dall'art. 81, 3° comma: ai limiti costituzionali si è perciò cercato di porre rimedio, nel 1978, con l'istituzione della legge finanziaria (cfr. Parte Seconda, Capitolo 2).

### **Opinioni**

Si è soliti distinguere due categorie di leggi: *sostanziali* e *formali*. Queste ultime, a differenza delle sostanziali, sono norme di diritto che, pur avendo forma di legge, non creano o modificano rapporti giuridici. Proprio la legge di bilancio rappresenterebbe,

secondo alcuni, un perfetto esempio di legge formale: essa non può «modificare le leggi finanziarie esistenti le quali, sebbene non esecutive senza la legge di bilancio, restano tuttavia in vigore finché non saranno modificate da un'altra legge sostanziale» (BUSCEMA).

Secondo altri, invece, non può negarsi alla legge di bilancio il carattere di legge sostanziale: sia perché essa ha il potere di modificare le leggi finanziarie esistenti (che hanno senz'altro natura sostanziale) sia perché essa rappresenta oggi il più importante atto di programmazione finanziaria, con notevoli riflessi sia sui rapporti interorganici che sui rapporti intersoggettivi. Benché espresse in simboli numerici, dunque, le disposizioni della legge di bilancio producono effetti giuridici al pari di tutti gli atti normativi (BARETTONI ARLERI).

### D) La copertura finanziaria (art. 81, 4° comma)

Fortemente voluto da Einaudi (che mirava in tal senso a responsabilizzare i singoli parlamentari e ad evitare «la soverchia facilità della pubblica spesa»), il 4° comma prevede l'obbligo che «ogni altra legge che importi nuove o maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte». È stata così ripresa (ed ampliata con l'estensione anche al Parlamento) la previsione dell'art. 43 della legge di contabilità generale del 1923. L'indicazione dei mezzi di copertura deve avvenire al momento dell'approvazione del disegno di legge o al momento dell'emanazione del decreto legge, così da assicurare una serena valutazione di tutte le conseguenze economiche e finanziarie del provvedimento.

Circa i mezzi di copertura essi sono solitamente distinti in interni ed esterni.

Sono *mezzi esterni* di copertura:

- i nuovi tributi o l'inasprimento di quelli già esistenti;
- l'accensione di prestiti.

I *mezzi interni* di copertura sono invece costituiti da:

- l'utilizzo di risorse accantonate in appositi fondi di bilancio;
- il trasferimento di risorse da un capitolo di spesa all'altro;
- l'utilizzo di risorse già previste in bilancio e risultanti esuberanti.

L'ultimo comma dell'art. 81 ha avuto una vita particolarmente travagliata: secondo una sua *interpretazione restrittiva*, esso pone l'obbligo di indicare la copertura finanziaria solo per l'esercizio in corso al momento dell'entrata in vigore del nuovo provvedimento. Numerosi, poi, sono stati gli *escamotages* cui parlamentari e Governo hanno fatto ricorso per eludere l'obbligo costituzionale: dal generico riferimento ai *normali stanziamenti di bilancio* al rinvio dell'onere a carico di esercizi futuri. Già nel 1966 con sentenza n. 1 del 10 gennaio, la Corte Costituzionale adottò un criterio di maggior rigore in materia di copertura delle nuove o maggiori spese. Secondo la Corte, al fine di garantire l'equilibrio di fondo della finanza statale, gli oneri ricadenti sull'esercizio in corso devono essere indicati in modo puntuale e rigoroso, mentre una maggiore elasticità può essere ammessa per gli oneri ricadenti in esercizi futuri (ma pur sempre sulla base di ragionevoli previsioni che assicurino un equilibrio tendenziale). Sul tema intervenne poi la L. 362/1988 che reinterpretò l'art. 81, ultimo comma, inserendo l'art. 11ter nella L. 468/1978, in cui vengono espressamente previste le modalità da seguire per provvedere alla copertura delle leggi che comportano nuove o maggiori spese.

In materia si segnala poi il D.L. 194/2002 (convertito dalla L. 246/2002), che in attuazione dell'art. 81 della Costituzione, dispone che vengano indicati come tetti di spesa invalicabili i limiti previsti da ogni legge che comporti nuove o maggiori spese.

Infine, come vedremo più approfonditamente nella Parte seconda, il tema della copertura delle leggi è regolato dagli artt. 17-19 della L. 196/2009.

## 5. Le fonti positive della contabilità pubblica: dal R.D. 2440/1923 alla L. 196/2009, la «nuova» legge di contabilità e finanza pubblica

Il sistema positivo per la contabilità di Stato poggia, innanzitutto, sul **Regio Decreto 18 novembre 1923, n. 2440** (legge di contabilità generale dello Stato) e sul relativo regolamento, il **Regio Decreto 23 maggio 1924, n. 827** (regolamento di contabilità generale dello Stato). Tale intervento normativo, noto come «Legge De Stefani», riproduceva sostanzialmente, dandole però maggior organicità, la vecchia normativa ottocentesca. Più volte emendati ed integrati, i due Regi Decreti sono tuttora in vigore e dettano i principi generali della contabilità per tutti i soggetti pubblici ove non siano previste espressamente deroghe.

È però evidente che una normativa, già così poco innovativa all'epoca, abbisognasse di adeguamenti al nuovo ruolo svolto dallo Stato, e più in generale dall'operatore pubblico, nei moderni sistemi economici. Ad una prima, parziale riforma del 1964 (**L. 1 marzo 1964, n. 62**, cd. Legge Curti) ha fatto seguito, nel 1978, una riforma organica in materia di bilancio.

### A) Le grandi riforme della contabilità pubblica dal 1978 al 1999

La legge 5 agosto 1978, n. 468 perseguiva il duplice obiettivo di «assicurare un maggior rispetto dell'obbligo della copertura finanziaria e di ovviare alla eccessiva rigidità del bilancio tradizionale mediante una programmazione di medio periodo» (MIRABELLA). Veniva così introdotta, nel nostro ordinamento, la **legge finanziaria**, strumento legislativo nato per ovviare al divieto imposto dall'art. 81, 3° comma, e consentire una migliore distribuzione delle risorse finanziarie.

Ad appena 10 anni dalla sua introduzione, la L. 468/1978 mostrava già tutti i suoi limiti; in tempi brevissimi, nel 1988, fu, pertanto, approvata la legge **23 agosto 1988, n. 362**.

Tale legge presta particolare attenzione al momento della *programmazione*, introduce, infatti, il «*documento di programmazione economico-finanziaria*» con lo scopo principale di fissare di volta in volta, per il periodo compreso nel bilancio pluriennale, gli obiettivi dell'economia pubblica, con riferimento a tutti i suoi settori; stabilisce, inoltre, rigidamente il contenuto della legge finanziaria. Quest'ultima **non può introdurre nuove imposte, tasse e contributi**

**o disporre nuove o maggiori spese;** gli interventi di modificazione alla legislazione sostanziale possono essere apportati da apposito disegno di legge (*collegato alla manovra*) indicati nel DPEF.

**Le fonti positive della contabilità pubblica**

Successivamente, la **L. 3-4-1997, n. 94**, modificando la L. 468/1978, rivede la struttura del bilancio poiché si prevede che le **entrate** siano ripartite in *titoli, unità previsionali di base, categorie e capitoli*. Dal canto loro, le **spese** sono articolate in *funzioni-obiettivo, unità previsionali di base e capitoli*.

Dopo la riforma del bilancio dello Stato realizzata con la L. 94/1997, nel corso del 1999 l'attenzione del legislatore si sposta verso i documenti di bilancio. Viene, infatti, emanata la **L. 25-6-1999, n. 208**, che apporta delle sostanziali modifiche alla L. 468/1978 e, quindi, alla legislazione contabile pubblica. Come accennato la L. 468/1978 è stata, poi, abrogata dalla L. 31 dicembre 2009, n. 196.

## **B) La legge 31 dicembre 2009, n. 196, l'ultima legge di riforma della contabilità pubblica**

La «**Legge di contabilità e finanza pubblica**» contiene un'articolata riforma della contabilità e della finanza delle amministrazioni pubbliche, il cui scopo principale è quello di **semplificare e razionalizzare le procedure decisionali della finanza pubblica**. Più in particolare, le principali novità contenute nel provvedimento sono:

- la definizione di strumenti in grado di assicurare il rispetto dei vincoli di bilancio derivanti dall'ordinamento comunitario anche attraverso la ridefinizione delle attività di pianificazione e controllo della spesa pubblica;
- l'adeguamento della contabilità dello Stato ai rapporti economici e finanziari dello stesso con gli enti territoriali ridisegnati dalla riforma del Titolo V, parte II, della carta costituzionale, per rafforzare, in particolare, in relazione agli strumenti e alle procedure finanziarie, il principio del concorso dei diversi livelli di governo (centrale, regionale e locale) al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica;
- l'armonizzazione dei sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni e l'introduzione di nuove norme riguardanti le procedure di definizione degli obiettivi di finanza pubblica;
- le modifiche ai documenti di finanza pubblica;
- la formalizzazione del principio della programmazione finanziaria e quindi della manovra di finanza pubblica su base triennale, principio questo già introdotto dal D.L. 112/2008 (conv. in L. 133/2008). Con la triennializzazione della programmazione finanziaria sono stati necessariamente rivisti gli strumenti per realizzarla, per cui:
  - a) viene introdotta la Relazione sull'economia e la finanza pubblica;

- b) la Decisione di finanza pubblica (DFP) sostituisce il Documento di programmazione economico-finanziaria (DPEF);
- c) la legge di stabilità sostituisce la legge finanziaria;
- d) cambia la data di presentazione del disegno di legge del bilancio dello Stato (15 ottobre anziché il 30 settembre) e quella dei disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica (entro febbraio anziché il 15 novembre);
- e) l'aggiornamento del Programma di stabilità viene presentato alla Commissione europea annualmente.

In definitiva, la legge disegna una riforma della contabilità dello Stato che in parte è disciplinata dallo stesso provvedimento, e in parte è affidata alla legislazione delegata; infatti sono previste le deleghe nelle seguenti materie: *adeguamento dei sistemi contabili; procedure di spesa in conto capitale; completamento della riforma del bilancio dello Stato; passaggio al bilancio di sola cassa; riforma del sistema dei controlli*. Infine, la legge in questione contiene la delega al Governo per la redazione di un Testo Unico delle leggi in materia di contabilità di Stato e tesoreria.

Neanche il tempo di abituarsi agli innovati documenti e al nuovo ciclo del bilancio, che si sono rese necessarie alcune rilevanti modifiche alla L. 196/2009, apportate con la **legge 7 aprile 2011, n. 39**. La grave crisi economica e finanziaria che ha colpito le economie di tutto il mondo a partire dal 2008 ha indotto, infatti, l'Unione europea a introdurre regole e procedure di sorveglianza economica più rigide e ciò allo scopo da un lato di assicurare la stabilità e prevenire gli squilibri macroeconomici e dall'altro favorire la crescita e la competitività, conformemente alla **strategia Europa 2020**. In tale ambito, al fine di assicurare il coordinamento *ex ante* delle politiche economiche e di bilancio degli Stati membri ha preso avvio, da gennaio 2011, il cosiddetto "**semestre europeo**", in base al quale la sorveglianza multilaterale dei bilanci nazionali si articola in una serie di fasi che prevedono, tra l'altro, la **presentazione contestuale** — entro il 30 aprile di ciascun anno — da parte degli Stati membri, dei **Programmi di stabilità o di convergenza (PS)** e dei **Programmi nazionali di riforma (PNR)**, i quali divengono i principali documenti della programmazione economico-finanziaria dei singoli Stati (in *Temi dell'attività parlamentari*, [www.camera.it](http://www.camera.it)). Con la L. 39/2011, inoltre, la DFP (Decisione di finanza pubblica) viene sostituita dal DEF (**Documento di economia e finanza**), esso ingloba parte della Relazione sull'economia e finanza pubblica che viene soppressa; diviene obbligatoria la presentazione annuale della **Nota di aggiornamento del DEF**; cambia la data di presentazione dei disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica (**gennaio** anziché **febbraio**). Ma la revisione della L. 196/2009 mira anche a disciplinare i rapporti dell'Italia con l'UE in materia di finanza pubblica, inserendo a tal fine tra i principi fondamentali della legge di contabilità quello della **coerenza della program-**

## **mazione finanziaria delle amministrazioni pubbliche con le procedure ed i criteri stabiliti dall'Unione.**

**La L. 196/2009**

Il nuovo comma 1 art. 1 della L. 196/2009, infatti, così recita «Le amministrazioni pubbliche concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione europea e ne condividono le conseguenti responsabilità. Il concorso al perseguimento di tali obiettivi si realizza secondo i principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica».

In questa sede ci preme approfondire alcune altre importanti questioni legate alla L. 196/2009:

### **1) L'adeguamento dei sistemi contabili**

Allo scopo di rendere confrontabili i sistemi contabili di tutte le amministrazioni pubbliche e nel contempo realizzare un miglior raccordo con quelli impiegati negli altri paesi europei, l'art. 2 della L. 196/2009 contiene una delega al Governo, da attuare entro il 31 maggio 2011, per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione di Regioni ed enti locali, nonché per l'armonizzazione dei termini di presentazione e approvazione.

Per **amministrazioni pubbliche** s'intendono gli enti e gli altri soggetti che costituiscono il settore istituzionale delle amministrazioni pubbliche individuati dall'ISTAT sulla base delle definizioni di specifici regolamenti comunitari. La ricognizione delle amministrazioni pubbliche è effettuata annualmente dall'istituto con proprio provvedimento (per un approfondimento sul tema si rinvia al Cap. 2).

Allo scopo di predisporre i decreti legislativi di attuazione della delega, è stato istituito, con d.m. del Ministro dell'economia e delle finanze, il **Comitato per i principi contabili delle amministrazioni pubbliche**.

### ***Lo schema di decreto legislativo in tema di armonizzazione dei bilanci delle P.A.***

Il 15 aprile 2011 il Consiglio dei ministri ha approvato in via preliminare lo schema di decreto legislativo che attua la delega contenuta nella L. 196/2009 in relazione all'armonizzazione dei bilanci delle pubbliche amministrazioni come individuate all'articolo 1 comma 2 della stessa legge n. 196, ad esclusione delle Regioni, degli enti locali, dei loro enti e organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale. In particolare, lo schema di decreto estende alle P.A. i 24 principi contabili dell'International Public Sector Accounting Standards Boards, ovvero dell'organismo internazionale che elabora gli IAS per il settore pubblico (v. Parte VII, Cap. 4, §3).

### **2) La banca dati delle pubbliche amministrazioni**

L'articolo 13 dispone che, al fine di garantire un efficace controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica e per acquisire informazioni necessarie alla ricognizione delle amministrazioni pubbliche operata dall'ISTAT annualmente e circa l'applicazione del federalismo fiscale, le

amministrazioni pubbliche devono inserire in una banca dati unitaria, istituita presso il Ministero dell'economia e delle finanze e accessibile all'ISTAT, i dati concernenti: *i bilanci di previsione e le relative variazioni, i conti consuntivi, i conti relativi alle operazioni gestionali e tutte le informazioni necessarie all'attuazione della stessa L. 196/2009.*

## 6. Normativa in materia di Regioni

Per quel che concerne la contabilità delle *Regioni*, ricordiamo che per quelle a *statuto speciale* le norme si rinviengono negli statuti stessi; per quelle a *statuto ordinario*, invece, la materia è stata regolata per lungo tempo dalla legge 19-5-1976, n. 335, concernente «*Principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle Regioni*».

Tale legge ha rappresentato un primo importante tentativo per dotare la pubblica amministrazione di norme di comportamento più moderne ed efficaci. Con il passare degli anni, però, tale normativa è risultata sempre più inadeguata, soprattutto se posta a confronto con i nuovi principi dettati per gli enti locali e per lo Stato.

A tal proposito il D.Lgs. 76/2000, emanato su delega della L. 208/1999, contiene proprio i principi fondamentali in materia di bilancio e contabilità delle Regioni, coordinati con quelli della contabilità generale dello Stato.

Il D.Lgs. 170/2006, recante «*Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici*», attua la delega conferita al Governo dalla L. 131/2003.

Infine, la L. 42/2009, come modificata dalla L. 196/2009, contiene una delega al Governo per armonizzare i sistemi contabili, gli schemi di bilancio, e i relativi termini di presentazione e approvazione, delle Regioni alle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica (cfr. Cap. 1, Parte VII).

Per le Regioni a statuto speciale e per le province autonome di Trento e di Bolzano, l'adeguamento alle nuove disposizioni recate dalla L. 196/2009, citate, deve avvenire nel rispetto di quanto previsto dai relativi statuti (cfr. Cap. 2, Parte VII).

## 7. Normativa in materia di Enti locali

Per quanto attiene poi alla *contabilità provinciale e comunale* il primo intervento sistematico risale alla legge 2248 del 1865, alleg. A. Tale norma subì una serie ininterrotta di modifiche ad opera di successive leggi che rimasero in vigore anche dopo l'entrata in vigore del T.U. comunale e provinciale del 4-2-1914 n. 148.

L'intera materia venne accorpata prima nel T.U. sulla finanza del 14-9-1931 n. 1175 e successivamente nel T.U. comunale e provinciale del 3-3-1934 n. 383. Ovviamente il T.U. del '34 si è rivelato con gli anni del tutto inadeguato per le accresciute esigenze e le nuove attribuzioni degli enti locali e pertanto sono stati presentati in Parlamento numerosi progetti di legge per il *riordino delle autonomie locali*.

Tuttavia solo l'8-6-1990 — dopo un travagliato iter parlamentare — è stata approvata la legge n. 142 di riforma dell'ordinamento delle autonomie locali: si tratta di una legge di *solì principi*, nel rispetto del dettato dell'art. 128 della Costituzione, e tale caratteristica costituisce la principale differenza rispetto al T.U. del 1934, che è stato per la più gran parte abrogato.

L'art. 55 della L. 142/1990 rinviava ad una successiva legge dello Stato la disciplina dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali.

Il legislatore ha provveduto a colmare tale vuoto normativo con il Decreto Legislativo 25 febbraio 1995, n. 77.

Gran parte del D.Lgs. 77/1995 è stata assorbita, con le opportune modifiche, dal Testo Unico sugli enti locali (D.Lgs. 18-8-2000, n. 267).

Successivamente, come detto a proposito delle Regioni, è intervenuto il D.Lgs. 170/2006. In particolare, il Capo III (*principi per l'armonizzazione dei bilanci degli Enti Locali*) contiene disposizioni tratte dal Testo Unico Enti Locali (D.Lgs. 267/2000). Esso richiama innanzi tutto i principi fondamentali a cui deve ispirarsi il bilancio di previsione: competenza, unità, coerenza, annualità, universalità, integrità, veridicità, attendibilità e pareggio finanziario.

Infine, la L. 42/2009, come per le Regioni, contiene una delega per l'adeguamento dei sistemi contabili degli enti locali a quelli dello Stato (cfr. Cap. 16).

<b>Principali provvedimenti in materia di contabilità pubblica</b>	<b>Caratteristiche</b>
Costituzione	Articolo 81: — suddivisione dei compiti del Parlamento e del Governo nell'approvazione del bilancio (comma 1) — autorizzazione del Parlamento alla gestione provvisoria (comma 2) — divieto al Parlamento di stabilire nuovi tributi e nuove spese in sede di approvazione del bilancio (comma 3) — obbligo di copertura finanziaria per nuove disposizioni legislative che comportino nuove o maggiori spese (comma 4)
Regio Decreto 2440/1923 (Legge di contabilità) Regio Decreto 827/1924 (Regolamento di contabilità)	— accentramento amministrativo e finanziario — criteri ragioneristici — particolare attenzione alla legittimità formale

Principali provvedimenti in materia di contabilità pubblica	Caratteristiche
Legge 62/1964 (Legge Curti)	<ul style="list-style-type: none"> <li>— anno finanziario coincidente con l'anno solare per tutti i bilanci degli enti pubblici</li> <li>— classificazione economico-funzionale delle spese e delle entrate</li> </ul>
Legge 468/1978 (Legge di riforma del bilancio) abrogata	<ul style="list-style-type: none"> <li>— introduzione del bilancio di cassa</li> <li>— introduzione del bilancio pluriennale</li> <li>— introduzione della legge finanziaria</li> <li>— sistema dell'assestamento di bilancio</li> </ul>
Legge 362/1988 (Legge di controriforma del bilancio)	<ul style="list-style-type: none"> <li>— introduzione del documento di programmazione economico-finanziaria</li> <li>— rigorosa indicazione dei mezzi di copertura</li> <li>— introduzione dei provvedimenti collegati</li> </ul>
Legge 94/1997 (Legge di modifica del bilancio)	<ul style="list-style-type: none"> <li>— riclassificazione delle voci di bilancio</li> <li>— netta divisione dei compiti e responsabilità tra organi di indirizzo politico e la dirigenza statale</li> <li>— accorpamento del Ministero del tesoro e del bilancio</li> </ul>
Legge 208/1999 (Disposizioni in materia finanziaria e contabile)	<ul style="list-style-type: none"> <li>— modificazione del contenuto e del termine di presentazione del DPEF</li> <li>— unificazione del termine di presentazione del bilancio e degli altri documenti di accompagnamento del bilancio</li> <li>— soppressione della legge collegata alla Finanziaria</li> </ul>
Decreto legislativo 279/1997 (Attuazione art. 5L. 94/1997)	<ul style="list-style-type: none"> <li>— individuazione delle unità previsionali di base del bilancio</li> <li>— riordino del sistema di tesoreria unica</li> <li>— ristrutturazione del rendiconto generale dello Stato</li> </ul>
Legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Legge di contabilità e finanza pubblica)	<ul style="list-style-type: none"> <li>— introduzione della Relazione sull'economia e la finanza pubblica</li> <li>— introduzione della Decisione di finanza pubblica (ex DPEF)</li> <li>— introduzione della legge di stabilità (ex legge finanziaria)</li> <li>— mutamento dei termini di presentazione dei principali strumenti della programmazione economico-finanziaria dello Stato</li> <li>— delega al Governo sui seguenti argomenti: adeguamento dei sistemi contabili; procedure di spesa in conto capitale; completamento della riforma del bilancio dello Stato; passaggio al solo bilancio di cassa; riforma del sistema dei controlli; emanazione di un testo unico delle leggi in materia di contabilità di Stato e tesoreria</li> </ul>
Legge 7 aprile 2011, n. 39 (modifiche alla L. 196/2009, conseguenti alle nuove regole adottate dalla UE in materia di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri)	<ul style="list-style-type: none"> <li>— introduce il Documento di economia e finanza (DEF)</li> <li>— stabilisce la presentazione del PNR e del PSC entro il 30 aprile di ogni anno</li> <li>— anticipa a gennaio la presentazione dei disegni di legge collegati</li> <li>— stabilisce l'obbligo della presentazione annuale della Nota di aggiornamento del DEF</li> <li>— sopprime la Relazione sull'economia e la finanza pubblica</li> </ul>

(Segue)

Principali provvedimenti in materia di contabilità pubblica	Caratteristiche
Decreto legislativo 76/2000 (Principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e contabilità delle Regioni)	<ul style="list-style-type: none"> <li>— introduzione delle unità previsionali di base</li> <li>— possibilità per le Regioni di emanare una propria legge finanziaria</li> </ul>
Decreto Legislativo 77/1995 (Ordinamento finanziario e contabile degli enti locali), ora D.Lgs. 267/2000 (Testo Unico enti locali)	<ul style="list-style-type: none"> <li>— bilancio di previsione finanziario redatto in soli termini di competenza</li> <li>— introduzione del piano esecutivo di gestione</li> <li>— introduzione del controllo di gestione</li> </ul>
L. 42/2009 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale)	<ul style="list-style-type: none"> <li>— delega al Governo per l'armonizzazione dei sistemi contabili e gli schemi di bilancio, con i relativi termini di presentazione e approvazione, delle Regioni e degli enti locali in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica</li> </ul>

Quadro normativo attuale del sistema di contabilità pubblica	
Amministrazioni pubbliche	Normativa di riferimento
Stato	R.D. 2440/1923; R.D. 827/1924; L. 94/1997; D.Lgs. 279/1997; L. 196/2009
Regioni	L. 335/1976; D.Lgs. 76/2000; D.Lgs. 170/2006
Enti locali	L. 142/1990; D.Lgs. 267/2000; D.Lgs. 170/2006
Enti pubblici	L. 70/1975; D.P.R. 97/2003
Aziende ed enti del Servizio Sanitario Nazionale	L. 833/1978; D.Lgs. 502/1992; D.Lgs. 229/1999