

Amministrativo

BILANCIO DI COMPETENZA E DI CASSA

Vicende del bilancio di cassa e gestione finanziaria: le novità del D.Lgs. n. 29/2018

giovedì 03 maggio 2018

di **Perez Rita** Professore di Istituzioni di diritto pubblico

Le norme contenute nel D. Lgs. n. 29/2018 disciplinano con progressiva analiticità la redazione del bilancio e si legano a disposizioni che ne modificano la struttura, fondata su un'articolazione che individua la finalità delle singole spese e la procedura da seguire. Le norme dettate cercano di rafforzare la redazione del bilancio in termini di cassa, dettando norme volte a una maggiore trasparenza, senza abbandonare la messa a punto di un bilancio scritto anche in termini di competenza.

D.Lgs. 16 marzo 2018, n. 29 (nella Gazz. Uff. 6 aprile 2018, n. 80)

Il passaggio da un **bilancio di competenza** e cassa a un bilancio redatto in termini di **sola cassa**, affiancato da un bilancio di competenza (redatto, però, a soli fini conoscitivi), è stato previsto dall'art. 42, comma 1, **L. n. 196/2009**, "Legge di contabilità e di finanza pubblica" che delegava il governo ad adottare entro tre anni uno o più decreti legislativi a questo scopo. Tuttavia, con la **legge n. 39/2011**, approvata per adattare le norme di finanza pubblica esistenti alle nuove regole adottate dall'Unione europea, in materia di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri, si è compiuto un passo indietro rispetto all'art. 42, comma 1, L. n. 196/2009. La legge n. 39/2011 ha, infatti, disposto che, ai fini del riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato, e del potenziamento della funzione del bilancio di cassa, il governo era delegato ad adottare entro quattro anni dalla data di entrata in vigore della legge le disposizioni necessarie, aggiungendo: ferma rimanendo la redazione anche in termini di competenza. In relazione alla revisione della struttura del bilancio, la L. n. 196/2009, con l'art. n. 40, cc. 1 e 2, prevedeva, inoltre, una delega biennale, al governo per completare la revisione della struttura del bilancio dello Stato con particolare riguardo alla riorganizzazione dei programmi di spesa e delle missioni (che saranno poi formalmente adottate con il D. Lgs. n. 90/2016, art. 1). Così le disposizioni relative alla struttura del bilancio si legavano a quelle che prevedevano le modalità di redazione da seguire ai fini della costruzione di un bilancio di cassa.

Il passaggio dal bilancio di previsione annuale dello Stato da un bilancio di competenza e cassa a un bilancio di sola cassa ha incontrato diversi ostacoli (e anzi, l'obiettivo sembra, al momento, accantonato), e i termini previsti dalle leggi di delega sono stati lasciati scadere più di una volta. Con la **legge n. 89/2014** i due temi relativi alla struttura del bilancio e alle modalità da seguire per la sua redazione, si sono presentati nuovamente uniti e il governo è stato ancora una volta, delegato ad adottare misure di carattere finanziario rivolte in tre direzioni:

- a) al completamento della struttura del bilancio, ai fini della gestione;
- b) al potenziamento della funzione del bilancio di cassa;
- c) all'adozione di un testo unico in materia di contabilità di Stato e di tesoreria.

Nell'**art. 1, comma 2, della legge n. 89/2014**, è stata prevista una delega al governo, a scadenza 31 dicembre 2015, per consentirgli di intervenire, con uno o più decreti delegati, sulla struttura del bilancio, con particolare attenzione alla riorganizzazione dei programmi di spesa e delle missioni. Tralasciando l'obiettivo sull'adozione di un testo unico in materia contabile (previsto dall'art. 50 L. n. 196/2009), con l'art. 1, comma 5 della legge, il governo, ai fini del riordino della disciplina per la gestione del bilancio e per il potenziamento della funzione del bilancio di cassa, ferma rimanendo anche la gestione in termini di competenza, è stato delegato ad adottare entro il 31 dicembre 2015, un decreto legislativo, nel rispetto dei criteri

direttivi di cui all'art. 42, comma 1, L. n. 196/2009. Anche questo termine è stato lasciato scadere, mostrando la scarsa attenzione del governo nei confronti dei temi contabili e finanziari, e ciò ha comportato l'emanazione di un'ulteriore delega (prevista con L. n. 9/2016) che ha prorogato il termine per l'azione del governo al 15 febbraio 2016.

Così, il primo provvedimento che ha dato attuazione ad alcune delle esigenze formulate dalla legge di contabilità e finanza pubblica è stato il **D. lgs. n. 93/2016** al quale il **D.lgs. n. 29/2018**, che si commenta, ha apportato diverse integrazioni e correzioni. Da notare che le deleghe che si sono succedute fino all'attuale decreto, malgrado il loro richiamarsi ai contenuti della **L. n. 196/2009**, non hanno previsto la disciplina di un bilancio di sola cassa, ma solo il suo rafforzamento, ferma restando anche la gestione in termini di competenza. Malgrado ciò, il decreto n. 93/2016 va segnalato in quanto, a distanza di un quinquennio dalla prima legge di delegazione, è il primo atto normativo che ha disposto concrete misure per avvicinare la redazione del bilancio dello Stato al bilancio di cassa, intervenendo sulla programmazione delle risorse, assicurando al bilancio maggiore certezza, trasparenza e flessibilità nel rispetto dei principi direttivi di cui all'art. 42, comma 1, L. n. 196/2009. Tra le misure da mettere in evidenza, previste dal decreto del 2016, una prima è quella contenuta nell'art. 1, volta al rafforzamento del bilancio di cassa, costituita dalla introduzione di un documento nuovo, il Cronoprogramma, che è un apposito piano finanziario dei pagamenti contenente <dettagliate indicazioni sui pagamenti che si prevede di effettuare>. Nel Cronoprogramma si distingue tra quote della dotazione di cassa, destinate al pagamento delle somme iscritte nel conto residui, da quelle destinate al pagamento delle somme da iscrivere in conto competenza. In base all'art. 2 del decreto, sono state previste norme in tema di spesa pluriennale (già disciplinate dai commi 1 e 2 art. 30, L. n. 196/2009). L'art. 3 del decreto ha dettato disposizioni per avvicinare l'impegno di spesa al pagamento, stabilendo che i dirigenti impegnano e ordinano le spese nei limiti delle risorse assegnate in bilancio, con imputazione della spesa agli esercizi in cui le obbligazioni sono esigibili. La normativa del decreto è intervenuta anche sulla gestione dei residui passivi di parte corrente, tema centrale per avvicinare le gestioni di bilancio alla cassa (dal momento che un bilancio di cassa <puro> non dovrebbe avere residui), disponendo che se i residui di parte corrente non sono impegnati al termine dell'esercizio costituiscono economie di spesa. Viceversa, i residui di parte corrente, per i quali l'impegno è intervenuto, se non pagati, sono sottoposti a una normativa più articolata che ne prevede il mantenimento per due o tre anni, prima di qualificarli come economie di spesa (art. 6). Il decreto, inoltre, è intervenuto in materia di controlli di regolarità amministrativa e contabile, collegandoli al rispetto dei contenuti del Cronoprogramma e, soprattutto, e al divieto di assumere impegni a esercizio scaduto. La legge delega n. 89/2014, comma 4, aveva previsto che entro due anni dall'entrata in vigore dei decreti delegati, <potessero> essere adottate disposizioni correttive e integrative di questi ultimi. E queste disposizioni correttive e integrative del D. lgs. n. 93/2016, sono contenute nel decreto n. 29/2018.

Con il **decreto n. 29/2018**, sono mantenute le **rilevanti novità**, già segnalate, introdotte nel 2016, ma le nuove norme cercano di attribuire una maggiore efficienza alla gestione del bilancio. Ai fini della correttezza della spesa, l'art. 1 del decreto, con riferimento alla **gestione finanziaria** e alla gestione della spesa, dedica particolare attenzione alla nuova articolazione del bilancio (prevista dal D.Lgs. n. 90/2016, art. 1), non più fondata su capitoli ma oggi strutturata in unità elementari di bilancio quali le missioni (34), i programmi (182), che coincidono con i centri di responsabilità amministrativa e che sono approvati dal Parlamento, e le azioni, utilizzate per specificare ulteriormente le finalità della spesa, rispetto a quelle individuate da ciascun programma. Da notare che le azioni, inizialmente, svolgevano un ruolo meramente conoscitivo, mentre oggi hanno acquisito funzioni discrezionali di autorizzazione alla spesa. Non a caso l'art. 1 del decreto n. 29/2018 vincola l'assunzione dell'impegno (ai contenuti) delle pertinenti unità elementari del bilancio dalle quali si evidenzia la presenza di disponibilità finanziarie sufficienti ai fini del rispetto del Cronoprogramma. La nuova struttura dovrebbe essere servente anche alla valutazione del conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica (art. 4, D.lgs. n. 123/2011).

Tra le novità introdotte dal decreto va segnalato l'**impegno di spesa delegata** che entrerà in funzione il **1° gennaio 2019**. Questo impegno è assunto dai funzionari delegati nei limiti dell'accreditamento (assegnato) consentendo loro di contrarre impegni non superando l'ammontare dello stanziamento, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni assunte o programmate dai funzionari delegati sono esigibili. Gli impegni sono assunti in base a un programma di spesa opportunamente documentato, comunicato all'amministrazione dai medesimi funzionari delegati. Se le somme stanziolate non sono interamente utilizzate dai funzionari delegati entro il termine di chiusura dell'esercizio, dagli impegni di spesa delegata scaturiscono i **residui di spesa delegata** che possono essere accreditati agli stessi funzionari, in conto residui, negli esercizi successivi.


Con la procedura ora ricordata, si pongono così limiti a una spesa che, in passato, veniva erogata sulla base di una semplice apertura di credito. Come si è osservato, le regola ora

indicate costituiscono una novità del decreto. In passato, i funzionari delegati spendevano, sulla base di <aperture di credito>, presentando, alle singole amministrazioni, trimestralmente o, comunque, al termine dell'esercizio i rendiconti delle somme erogate. E su questo sistema, un grande studioso di diritto amministrativo del '900, che ricoprì anche la carica di Ministro della funzione pubblica, Massimo Severo Giannini, aveva osservato che pur se mal regolato, nel senso di essere scarsamente controllato, il sistema dell'accreditamento di somme al funzionario delegato, costituiva uno degli aspetti positivi della disciplina della pubblica spesa. Lo studioso aggiungeva che, se è vero che la spesa delegata poteva prestarsi ad abusi, era anche vero che se non fosse stata adottata, lo Stato avrebbe speso di più e peggio.

Altro tema da menzionare, sul quale il decreto n. 29/2018 è intervenuto, investe i controlli di regolarità amministrativa e contabile. In vista dello svolgimento di questi controlli, il decreto si richiama alla nuova classificazione del bilancio che consente la possibilità di esercitare un controllo concomitante, secondo criteri e modalità definiti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze. Secondo il decreto, al termine della gestione, va redatto un rendiconto cui va allegata tutta la documentazione giustificativa dei pagamenti (art. 2). Le norme individuano quale oggetto del controllo tutti i rendiconti resi dai funzionari e commissari delegati concentrati nell'Ufficio centrale di bilancio presso il Mef, autorizzati a gestire fondi statali, titolari di contabilità speciali per la realizzazione di interventi in un unico ufficio. La innovazione suggerita con il decreto intende razionalizzare l'attività di controllo rendendola più tempestiva nell'ambito della flessibilità organizzativa prevista dalla recente normativa. Si tratta di una normativa minuziosa che può portare alla formulazione di osservazioni di irregolarità della gestione e, in ultima istanza, alla trasmissione degli atti alla Corte dei conti. Tra queste norme, non trova adeguata attenzione la vigilanza sull'effettivo conseguimento degli obiettivi di cui al D.lgs. n. 123/2011. Sotto il profilo delle entrate, per la razionalizzazione delle relative procedure, al fine di avvicinare l'accertamento alla riscossione e per una maggiore trasparenza di bilancio, sarà introdotto, in via sperimentale, l'accertamento qualificato (art. 6), che consiste nell'iscrizione, nello stato di previsione dell'entrata, di tutti i redditi e proventi di qualsiasi natura per un ammontare corrispondente all'importo che lo Stato prevede di riscuotere nell'anno di riferimento sulla base della legislazione vigente. Pur se, seguendo questa procedura, si avvicina l'accertamento alla riscossione, cioè agli obiettivi del bilancio di cassa, si può osservare che l'orientamento che si evidenzia dall'analisi della normativa mostra che le norme sono state sempre rivolte al rafforzamento del bilancio di cassa, senza, però, rinunciare alla redazione del bilancio di previsione annuale anche in termini di competenza.

rtaurb

Copyright © - Riproduzione riservata

 Wolters Kluwer

Copyright Wolters Kluwer Italia
Riproduzione riservata