

## **Aspetti problematici della programmazione finanziaria regionale**

Relazione presentata dal cons. Picotti al convegno del 18 maggio 2016 "Programmare e costruire al tempo del pareggio di bilancio"

*La relazione sottolinea come i nuovi scenari della finanza pubblica, determinati dall'entrata in vigore dalle discipline del pareggio di bilancio e dell'armonizzazione contabile, incrementino la necessità per la Regione di allargare il raggio d'azione della programmazione finanziaria agli enti che compongono il sistema regionale di finanza pubblica, intensificando a tal fine le sinergie programatorie. Ciò presuppone chiarezza nella perimetrazione soggettiva del sistema destinatario della programmazione e nella definizione del ruolo e della funzione regionale. La relazione individua alcune caratteristiche dell'essere e dell'agire in cui si annidano aspetti di complessità per l'esercizio della programmazione: la conoscibilità delle risorse a disposizione, la definizione dell'oggetto della programmazione e l'individuazione del modo di impiego delle risorse, l'individuazione e l'uso degli strumenti per un efficace utilizzo delle stesse, il rispetto delle nuove regole contabili e di finanza pubblica, che, in un'ottica integrata, si debbono osservare anche ai fini della programmazione.*

### **Considerazioni introduttive.**

Il tema che devo trattare presenta indubbiamente profili di complessità sia per l'intreccio tra gli aspetti finanziari, gestionali e contabili sia per la correlazione che, fin dal momento della programmazione, deve sussistere tra questi e il perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica cui la Regione è tenuta.

Dovrei illustrare come e quanto la programmazione finanziaria regionale sia condizionata da alcune circostanze, strutturali e non, che alimentano una complessità per certi aspetti non superabile.

La disamina avverrebbe secondo la prospettiva di chi controlla e quindi con attenzione al dover essere, con il rischio di privilegiare l'astratta perfezione di modelli teorici a scapito della concreta problematica operativa.

E' superfluo ricordare che si tratta di argomenti molto importanti per il carattere propedeutico e condizionante che la programmazione ha nei confronti della gestione.

Sarebbe pertanto necessaria una trattazione molto tecnica, che, nei limiti del possibile, preferirei però evitare.

Mi sembra quindi preferibile risparmiare il dettaglio tecnico sui vari aspetti della programmazione regionale, che gli addetti ai lavori potranno comunque rinvenire nei referti della Sezione sulla finanza regionale e in particolare nelle relazioni allegate ai giudizi di parificazione del rendiconto regionale degli ultimi anni.

Vorrei invece procedere con un'illustrazione piana e finalizzata a richiamare l'attenzione solo sulle singole componenti della complessità, più che su quell'interazione tra le stesse, che costituisce il vero fondamento della complessità.

Bisogna innanzi tutto considerare che il quadro istituzionale di riferimento, cui la programmazione finanziaria regionale deve rapportarsi, è in movimento e che, come subito vedremo, si sta "oggettivamente differenziando" e "soggettivamente contraendo". Bisogna anche tener conto che il raggiungimento delle finalità previste dalla programmazione deve attuarsi in piena coerenza con il nuovo obiettivo del pareggio di bilancio, che a sua volta non può essere inteso disgiuntamente dalla doverosa osservanza dei nuovi principi contabili previsti dall'armonizzazione.

E' anche opportuno premettere, per le concrete conseguenze che vedremo di seguito, che quando si prendono in considerazione aspetti operativi e gestionali della Regione bisogna per un verso ricordare che la sua azione è disciplinata, talvolta anche negli aspetti di dettaglio, dalla legge e, per altro verso, che spesso la disciplina statale riguardante le Regioni è mutuata da quella degli enti locali, con risultati che non sempre brillano per chiarezza e che talvolta sono pure illegittimi. In questo senso si può ad esempio ricordare il settimo comma dell'art. 1 del d.l. n. 174/2012, che è stato dichiarato incostituzionale (sentenza n. 39/2014) nella parte che, analogamente a quanto previsto da altra fonte per gli enti locali (terzo comma dell'art.148 bis del TUEL introdotto dall'art. 3 del d.l. n. 174/2012) precludeva l'attuazione dei programmi di spesa previsti dal bilancio di previsione per i quali fosse stata accertata dalla Corte dei conti la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria. Diversamente dagli enti locali, il bilancio regionale è approvato con legge e come tale la sua attuazione può essere impedita solo a mezzo del sindacato di legittimità della Corte costituzionale.

Nella semplificata prospettazione che propongo, l'argomento del pareggio del bilancio inizialmente parte in quarta fila, non per importanza, ma perché nell'ambito della programmazione regionale ci sono tre aspetti problematici che, concettualmente, debbono essere previamente affrontati.

La questione non riguarda solo la Regione, ma anche gli enti locali perché il pareggio di bilancio è configurato non come obiettivo da intendere solo in senso atomistico e cioè riferito al singolo ente, ma in senso più ampio riferito al novero degli enti che compongono il sistema individuato e perimetrato dalla legge.

Vorrei pertanto lanciare dei messaggi semplici, facili da ricordare e ripartiti nei quattro profili nei quali a mio giudizio la complessità si annida.

Il primo e il quarto profilo riguardano argomenti di finanza pubblica già efficacemente toccati dai precedenti relatori.

Il secondo e il terzo profilo riguardano aspetti di sistema, che concettualmente si pongono a monte della programmazione finanziaria, ma che ne condizionano fortemente i contenuti, possedendo una concretezza estrema, con ricadute immediate, di cui è indispensabile tener conto per apprezzare la complessità della questione.

## **I quattro profili di complessità della programmazione,**

1) Il primo profilo di complessità riguarda la “Conoscibilità delle risorse a disposizione”, che a sua volta presenta:

- a. Aspetti di complessità che potremmo definire “genetici”;
- b. Aspetti di complessità istituzionale, concernenti i rapporti finanziari con lo Stato.

La complessità può essere definita genetica in quanto connessa ai meccanismi costituzionali di determinazione della principale fonte di entrata regionale e cioè della compartecipazione ai tributi erariali. Essa costituisce infatti una concreta espressione della declinazione, sul piano operativo dell'autonomia finanziaria, della specialità regionale fondata sul sistema delle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali.

E' noto che la finanza regionale è alimentata in amplissima parte dalla compartecipazione al gettito dei tributi erariali, che è prevalentemente fondata sulla riscossione delle imposte sul territorio regionale.

Essendo genetica, questa complessità c'è sempre stata, pur avendo acquisito dal 2009 le attuali caratteristiche gestionali a seguito dell'entrata a regime del d.lgs. n. 137/2007 (norme di attuazione dello statuto in materia di finanza regionale) e dei suoi decreti ministeriali attuativi del 2008 e del 2010, che hanno prodotto importanti conseguenze contabili e finanziarie sui tempi di realizzazione delle entrate, sulle rappresentazioni contabili e in sinergia con le modifiche del regime di tesoreria, anche sulla gestione della cassa.

Al riguardo si deve innanzitutto precisare che, nel regime previsto dal decreto legislativo n. 137/2007 e dai successivi decreti ministeriali di attuazione, l'accertamento delle entrate dipende dall'effettivo accredito sul conto di tesoreria della Regione delle somme ripartite e cioè incassate.

Con riferimento alla più rilevante fonte di finanziamento regionale si determina quindi una sovrapposizione della cassa sulla competenza, con prevalenza della prima. Ne consegue che il criterio di imputazione di tali afflussi finanziari al periodo di competenza non è determinato dal periodo di imposta, ma dalla data in cui si è verificato il riversamento delle somme effettivamente percepite dagli intermediari della riscossione.

Per tale motivo anche le vicende connesse al tempo e al luogo del mero versamento delle imposte influiscono direttamente sulla quantificazione del gettito annuale spettante alla Regione.

I nuovi principi contabili confermano sostanzialmente il regime appena descritto, perché l'accertamento da parte delle autonomie speciali delle entrate tributarie di spettanza statutaria è effettuato per cassa, in relazione al luogo ove il tributo è stato riscosso.

Le caratteristiche di un regime contabile di entrata fondato sulla cassa, ove fino a quando non c'è l'incasso non sussistono in bilancio specifiche evidenze contabili delle aspettative di entrate utili alla programmazione, si affiancano alle difficoltà derivanti dalla presenza di alcune variabili che sono in grado di influire in misura rilevante sulla prevedibilità delle risorse accertabili e cioè di quelle incassate. Si tratta delle modifiche al regime fiscale o contabile operate in via generale dallo

Stato sui tributi interessati dalla compartecipazione regionale, che scaricano i loro effetti sul quantum e sul quando della quota di compartecipazione regionale.

Nel periodo 2008-2014, nell'ambito di complessivi 37 eventi forieri di entrate che presentavano aspetti non ordinari, sono stati registrati 29 casi di questo genere, tutti con effetti finanziari significativi. Si possono citare a titolo d'esempio i casi di variazione di aliquote d'imposta, anche sui tributi propri (aumento dell'aliquota dell'addizionale regionale all'Irpef da 0,9% a 1,23%.); la progressiva introduzione nell'ordinamento fiscale di imposte sostitutive da parte del legislatore statale, con particolare riferimento al caso in cui la scelta del regime di imposizione era rimessa al contribuente; le modifiche del regime dei versamenti con effetti anticipatori di gettito; le modifiche del regime fiscale delle compensazioni e dei rimborsi; le modifiche del regime contabile (riallineamento dei valori contabili per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali).

A queste evenienze si affiancano, sul piano operativo, talune incertezze di natura tecnica dipendenti dalle modalità di riscossione e versamento delle compartecipazioni spettanti alla Regione da parte dei competenti uffici dell'Agenzia delle entrate. Si configura al riguardo una situazione di dipendenza informativa che la Regione scontava non tanto in ordine ai tempi e ai contenuti del gettito da compartecipazione, di cui la Regione acquisisce notizia con alcuni giorni di ritardo, quanto piuttosto per il dettaglio informativo limitato e riferito ai dati del modello F 24 e non ai più significativi dati presenti nella dichiarazione dei redditi.

Altro profilo problematico concernente il gettito da compartecipazione riguarda i rapporti con lo Stato e cioè le misure di finanza pubblica, cui la Regione è tenuta a partecipare nell'ambito dell'azione di risanamento che lo Stato ha intrapreso ai fini del rispetto dei parametri economico finanziari richiesti dall'Unione europea e dagli accordi internazionali.

Più precisamente attiene alla tempistica con cui è possibile addivenire a una precisa quantificazione degli accantonamenti di quote di compartecipazione regionale operati dallo Stato, in ossequio a diverse disposizioni di legge costituenti principi di coordinamento della finanza pubblica. Altre volte gli atti di quantificazione pervengono solo a fine esercizio e quindi non è possibile tenerne conto preventivamente.

Gli esiti finanziari dell'esercizio 2013, ove i documenti della programmazione regionale prevedevano un calo delle entrate tributarie di oltre 241 milioni rispetto all'esercizio precedente e il dato a consuntivo ha invece registrato un incremento di entrate di circa 442 milioni, pari a un + 10,70% rispetto al 2012, costituiscono una esemplare dimostrazione di quanto sopra esposto.

Il fattore determinante della previsione negativa consisteva nell'incremento degli accantonamenti con cui venivano contabilmente espressi i contributi regionali all'attuazione del federalismo fiscale e alle manovre finanziarie di livello nazionale.

Con tali accantonamenti concorrevano, (da un lato e a contenimento della riduzione), la previsione di entrate eccezionali e l'adozione di nuovi criteri di contabilizzazione di alcune poste di entrata (e

dall'altro, con un effetto incrementativo della riduzione), lo scenario economico della crescita del Paese, che pesava significativamente sulle previsioni di entrata.

A fronte di queste aspettative di entrata, l'esercizio 2013 ha registrato, con riferimento alle sole entrate nette effettive del titolo I, che rappresentavano circa l'88% del totale delle entrate tributarie, il suddetto incremento di 442 milioni.

Le cause di questa maggiore entrata erano riconducibili a decisioni di natura fiscale operate dal legislatore nazionale circa l'aumento dell'acconto di imposte compartecipate dalla Regione che, per il 2013, ne ha quindi goduto gli effetti riflessi. Con questa evenienza concorrevano circostanze che sono espressione dei principi statutari che, come detto, di norma, riconducono la spettanza del tributo alla Regione alla riscossione sul territorio regionale. Si trattava del consolidato fiscale di un grande contribuente, che aveva generato un inatteso e non ripetitivo gettito IRES.

Più stabili nel tempo erano invece gli analoghi effetti positivi derivanti dalla riorganizzazione di un importante gruppo societario regionale, dal quale era conseguito un forte incremento delle ritenute da lavoro dipendente operate in regione. Sulla maggiore entrata del 2013 aveva inciso fortemente anche il meccanismo di contabilizzazione del gettito tributario proveniente dai redditi da pensione, scandito dalle tempistiche ministeriali per l'elaborazione delle dichiarazioni dei redditi, che aveva portato, nel 2013, al riconoscimento alla Regione di un forte saldo positivo per i redditi del 2010.

Si è trattato di un deficit di programmazione finanziaria? Precisato che l'attendibilità delle previsioni finanziarie di entrata costituisce uno dei primi temi di analisi finanziaria da parte della Corte dei conti, le valutazioni svolte all'epoca dalla Sezione hanno riscontrato l'attendibilità di quelle previsioni, che risultavano giustificate sulla base delle conoscenze disponibili e dei pregressi andamenti.

La conclusione cui si deve quindi pervenire è che la complessità della programmazione finanziaria per la Regione Friuli Venezia Giulia deriva, per quanto attiene alla conoscenza delle risorse a disposizione, non solo dalla dimensione tecnica dei problemi da affrontare, che è dato comune a tutti i settori di attività e che può essere fronteggiata con la preparazione e gli strumenti a disposizione degli uffici preposti, quanto piuttosto da un elemento da considerarsi fisiologico del sistema e cioè da un ineludibile margine di incertezza.

Da quanto sopra conseguono ulteriori effetti. Le rappresentazioni contabili degli accantonamenti, nel regime ante armonizzazione, e la sinuosità negli anni del gettito tributario hanno infatti generato una seria difficoltà di comparare con immediatezza le dinamiche delle entrate tributarie di cui dispone la Regione con quella delle altre regioni, ivi comprese quelle a Statuto speciale. Se poi alla comparazione del livello finanziario d'entrata si volesse associare qualche significato sostanziale, il discorso si complicherebbe oltremodo, perché il discrimine è ovviamente dato dalla diversità delle funzioni che fanno capo alle diverse regioni e che assorbono in misura diversa le risorse a disposizione.

2) “Definizione dell’oggetto della programmazione e individuazione del modo di impiego delle risorse”.

Questo aspetto problematico non si riferisce al dove (per quale finalità) impiegare le risorse, ma al come impiegarle.

In sostanza, il tema che sta alla base di questo problematico ordine di idee attiene al ruolo e alla funzione della Regione nell’attuale momento storico.

Non si pensi che si tratta di aspetti teorici e generali. La complessità di cui ora parliamo deriva dal fatto che per il quesito non c’è una risposta unica e univoca e che le risposte differenziate che attualmente vengono date non sono sempre coerenti l’una con l’altra. E la programmazione finanziaria deve, o dovrebbe, tenere conto di questo polimorfismo regionale.

La questione è determinata dal ruolo affatto diverso che la Regione sta di fatto svolgendo e cioè da un lato la sua tradizionale funzione di ente di programmazione e di distribuzione delle risorse sul territorio e dall’altro lato di ente di gestione.

Il dilemma teorico se la Regione deve far fare o deve fare essa stessa è superato dalla realtà di fatto, ove le due anime convivono e la convivenza sarà certamente più intensa già dal prossimo luglio con l’assorbimento di talune funzioni provinciali da parte della Regione.

In questo quadro è evidente che il momento programmatico è fortemente condizionato: una cosa è una programmazione esclusivamente finanziaria, ove le risorse saranno utilizzate da altri, sia pure per il perseguimento di finalità regionali; altro è una programmazione gestionale ove le risorse saranno utilizzate direttamente da apparati regionali. La programmazione non può pertanto che assumere contenuti differenziati in relazione alle diversità dell’azione regionale.

Al riguardo non si può non tener conto che alcune delle attività che originariamente venivano svolte da società partecipate, da gestioni fuori bilancio di natura prettamente operativa o da gestioni commissariali sono state recentemente internalizzate dalla Regione, accrescendo certamente la complessità programmatica, in relazione alle inevitabili misure di adeguamento organizzativo.

E’ evidente che ora la prospettiva è completamente diversa rispetto alla complessità derivante dalle incertezze finanziarie delle entrate di cui si è detto in precedenza: riguarda sempre la programmazione, ma non attiene al quantum delle risorse, ma al modo in cui vengono utilizzate.

Si passa da problematiche che riguardano i livelli delle entrate a problematiche che riguardano i livelli della spesa. Dal quanto si può programmare al come si deve spendere.

Il tema riguarda quindi il sistema delle relazioni organizzative che la Regione ha attivato per il perseguimento degli obiettivi previsti dalla programmazione regionale e che si riverberano immediatamente sui contenuti della programmazione.

E’ ciò che in precedenza ho definito “mobilità oggettiva” del quadro di riferimento.

Il perseguimento delle finalità regionali può infatti avvenire attraverso formule diverse:

1. a mezzo dell'attività di un apparato regionale, nella duplice accezione di attività svolte direttamente dall'Ente Regione o per il tramite di un "ente regionale" (in senso stretto), intendendosi come tale l'ente ricompreso e assoggettato a tutti gli effetti all'organizzazione dell'Ente Regione;
2. a mezzo della costituzione di un ente di rilevanza regionale o di una modifica delle sue attribuzioni istituzionali;
3. a mezzo di un conferimento/trasferimento ad altro soggetto di funzioni regionali;
4. a mezzo della delega ad altro soggetto dell'esercizio di una funzione regionale (la Regione conserva la titolarità della funzione);
5. a mezzo dell'incentivazione o del finanziamento dell'attività di un soggetto estraneo all'apparato regionale;
6. a mezzo di un sostegno all'attività di certi enti attraverso varie forme di partecipazione o di sussidio.

Tutti questi casi sono espressione di differenti modulazioni delle relazioni organizzative regionali idonee a interferire sui temi della programmazione (sotto il profilo dei tipi di finanziamento, della modulazione della scelta organizzativa, dei costi di funzionamento, della gestione del personale, del sistema e dell'oggetto dei controlli interni).

In questo contesto, non sempre è agevole distinguere in modo chiaro le casistiche di cui sopra.

Un'analisi riferita alle modalità di esplicazione dell'azione regionale non può infatti prescindere dalla preliminare considerazione di due elementi che la contraddistinguono nelle sue linee generali e che risultano di particolare importanza anche ai fini specifici ora in esame.

Sotto un primo profilo va considerato che l'attività regionale è prevista e determinata dalla legge, anche con riferimento ad aspetti di dettaglio od organizzativi, quali quelli ora in esame.

La Sezione di controllo ha già avuto modo di evidenziare che *"l'esistenza di un'autonoma potestà legislativa in capo alla Regione vale a fortemente connotare le attività programmatiche e a distinguerle dai corrispondenti istituti applicati presso gli Enti locali, i quali, sprovvisti di potestà legislativa, sono tenuti a programmare i propri obiettivi strategici e a verificarne l'effettivo raggiungimento in un quadro normativo che non possono determinare o modificare. In un ambito regionale, la traduzione sul piano operativo degli obiettivi fondamentali della programmazione, alla cui origine si colloca il programma di governo, avviene invece tramite la legge (legge finanziaria e leggi di settore) e sempre tramite legge avvengono sia la predeterminazione dei più importanti snodi gestionali e procedurali (ad esempio fissazione di criteri e priorità, individuazione di strumenti gestionali, adozione di misure organizzative) sia la quantificazione delle risorse da destinare alle diverse attività programmate."*

In questo contesto, la chiara distinzione, che a livello teorico si configura tra gli istituti e le soluzioni organizzative sopra considerati (finanziamento e incentivazione di attività; delega dell'esercizio di funzioni; conferimento/trasferimento di funzioni), sfuma sul piano operativo, in quanto tutti

rinvengono la loro fonte nella legge regionale, che vale anche a qualificare come “di interesse regionale” la finalità perseguita.

Quello ora in parola, congenito alla natura finanziaria della contabilità regionale e al regime autorizzatorio della spesa, è un argomento ampiamente sottovalutato, anche se distingue nettamente il regime valido per le Regioni da quello valido per gli Enti Locali.

Due esempi.

Si pensi ai problemi che riguardano la dismissione delle società partecipate per estraneità alla funzione istituzionale dell'ente, in un contesto in cui tutte le società partecipate dalla Regione trovano fondamento in una legge regionale. La partecipata regionale è per legge espressione di una finalità istituzionale e sempre per legge sono determinati i contenuti fondamentali della sua azione (statuto, criteri di nomina degli amministratori, regime contrattuale, regime contabile, controlli). Si pensi ora alle metamorfosi di Promotur o alle vicende statutarie di Agemont, tutte puntualmente disciplinate dalla legge regionale.

Sotto altro profilo, si pensi alle previsioni di ricorso a collaborazioni professionali esterne, anche per prestazioni del tutto ordinarie, previste direttamente dalla legge regionale. Mi sono recentemente occupato di una norma che autorizzava una direzione regionale al ricorso ad un incarico esterno per fruire di esperti nell'esame di bilanci di natura economico patrimoniale. Si pensi all'intensità della motivazione cui dovrebbe ricorrere un Comune se volesse affidare un incarico di questo genere e alla diversità delle problematiche che, nei due casi, il procuratore regionale della Corte dei conti dovrebbe affrontare se volesse verificare l'esistenza di una responsabilità amministrativa in ordine al rispetto della fondamentale disposizione, cardine di legittimità, che consente il ricorso a incarichi esterni solo quando non ci sono corrispondenti professionalità interne.

Veniamo ora al secondo elemento che caratterizza la mobilità “oggettiva” del quadro di riferimento di cui deve tener conto la programmazione.

Si debbono considerare oramai consolidati gli orientamenti che individuano la caratteristica fondamentale dell'agire pubblico non nella qualificazione giuridica (ente pubblico) del soggetto che agisce, quanto piuttosto nella natura pubblica dell'interesse che viene perseguito e cioè, agli odierni fini, nel perseguimento da parte dell'agente di un interesse pubblico corrispondente a una “funzione regionale”.

A tale fine è necessario fare riferimento all'elemento normativo, che collega l'esercizio di una “funzione regionale” alla presenza e al perseguimento di un interesse normativamente definito e riferito al livello regionale, che proprio per questo collegamento è ordinariamente assegnato alle attribuzioni e competenze della Regione, quale ente rappresentativo della collettività regionale.

Ne consegue che la pubblicità dell'interesse è connessa alla riferibilità dello stesso alla collettività regionale e al suo perseguimento a mezzo dell'Ente Regione, il quale può provvedervi direttamente o indirettamente, a mezzo delle relazioni organizzative di cui sopra si è detto.



Dal ciò deriva che la programmazione regionale è per definizione una funzione che eccede la dimensione della mera articolazione dell'Ente Regione e delle risorse che vengono da esso utilizzate. Ne consegue quindi che tutte le funzioni regionali, come sopra modulate ed esercitate, debbano essere interessate, sia pure con intensità che può essere diversa, dalla programmazione. Per comprendere il significato effettivo di quanto testè affermato bisogna aggiungere un'ulteriore prospettiva e cioè quella della finanza pubblica.

Ciò vuol dire che il sistema delle relazioni organizzative della Regione sopra descritto deve essere inteso e valutato in funzione del raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica che gravano su di esso.

Le funzioni che la Regione attualmente esercita si esplicano infatti nell'ambito e nell'ottica del "sistema regionale integrato di finanza pubblica", originariamente definito dall'articolo 1, comma 154, della legge n. 220/2010 e successivamente richiamato o ridefinito da successive disposizioni di legge regionale, secondo delle logiche che attualmente lo circoscrivono al binomio Regione Enti Locali.

L'argomento è troppo articolato e importante per essere anche solo deliberato in questa sede.

Ciò che si può comunque affermare è che, ai fini della finanza pubblica, l'ordinamento riconosce attualmente alla Regione un ruolo intensivo, espresso da un lato dalla responsabilità che essa assume nei confronti dello Stato circa il raggiungimento di un obiettivo finanziario complessivo (di sistema appunto) alimentato dal raggiungimento degli obiettivi da parte dei singoli partecipanti al sistema e dall'altro dalla strumentalità che un buon esercizio delle prerogative regionali sancite dallo statuto di autonomia può dispiegare ai fini del raggiungimento dei fondamentali obiettivi di finanza pubblica. Al riguardo la Sezione di controllo ha già avuto modo di affermare che *"si tratta di una funzione polivalente, che deve coniugare il ruolo e le responsabilità che l'ordinamento ascrive ... (alla Regione) ai fini del perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica da parte del sistema, secondo i principi di una finanza pubblica coordinata, con le prerogative che l'autonomia statutaria le riconosce. Ciò vale, in particolare, con riferimento alla competenza legislativa esclusiva in materia di ordinamento degli Enti locali e di organizzazione degli uffici regionali. Sotto questo profilo, la qualità della funzione regionale si presta a essere misurata in relazione alla sua capacità di plasmare e avvalersi del sistema anche al fine di un efficace raggiungimento degli obiettivi previsti dalla programmazione regionale"*.

Correlata a siffatta impostazione del ruolo regionale è la nozione stessa di "obiettivo di finanza pubblica" che genericamente esprime l'insieme di una serie di attività preordinate a conseguire un risultato avente effetti positivi sulla finanza pubblica. Quelli, fondamentali, connessi al Patto di stabilità e crescita o derivanti dai trattati internazionali, sono obiettivi di finanza pubblica per così dire "standardizzati". Ma non sono i soli.

La Sezione ha al riguardo sottolineato il significato pregnante che, in particolare in una regione ad autonomia differenziata, può assumere la nozione medesima, nel senso che vi possono essere

ricomprese anche attività che non hanno un'immediata rilevanza di natura finanziaria, ma che, tuttavia, riguardando importanti settori dell'amministrazione e dell'organizzazione degli enti, risultano comunque idonee a dispiegare indirettamente significativi effetti finanziari: *“si tratta di attività che debbono manifestarsi secondo principi che rinvergono la loro prima fonte nei valori di cui agli articoli 28, 81, 97 e 119 della Costituzione (responsabilità, salvaguardia degli equilibri di bilancio, imparzialità, buon andamento, autonomia finanziaria responsabile).*

*Il riferimento è, ad esempio, al miglioramento della qualità della spesa, all'effettiva semplificazione dell'azione e alla razionale riduzione degli apparati e delle strutture esterne agli enti, alla valorizzazione delle professionalità interne a ciascuna pubblica Amministrazione, al miglioramento della qualità ed economicità dei servizi pubblici resi, all'attivazione di un adeguato sistema di controllo interno finalizzato a verificare la regolarità, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione pubblica e, in ultima istanza, il raggiungimento degli obiettivi programmati e gli effetti prodotti sulla collettività. ... “*

In questo contesto e agli odierni fini, non può essere trascurato che la perimetrazione soggettiva del sistema è rimessa anche a scelte programmatiche regionali, in relazione all'intensità del coinvolgimento degli enti e organismi della Regione nel perseguimento delle politiche regionali e all'entità delle risorse pubbliche che a tal fine vengono loro trasferite.

- 3) Il terzo profilo di complessità riguarda “l'individuazione e l'uso degli strumenti per un efficace utilizzo delle risorse”.

Per decidere come e dove impiegare le risorse ci si deve avvalere di strumenti che diano adeguati livelli di conoscenza utili a tali fini.

La domanda fondamentale che bisogna porsi è:

Qual è l'interesse finale cui la programmazione è preordinata?

E in quest'ottica si debbono tenere in attenta considerazione i seguenti elementi:

- a) La programmazione non ha senso se non si verificano i risultati raggiunti.
- b) Programmazione e verifica sono un binomio indissolubile.
- c) Quale verifica è necessaria?
- d) Quando e come si può lucrare delle conoscenze che derivano dalle verifiche precedentemente attuate?

In estrema sintesi si può dire che il terzo profilo di complessità riguarda l'individuazione degli strumenti di conoscenza per un uso efficace delle risorse. L'interesse fondamentale che deve ricevere tutela fin dalla programmazione è il funzionale perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica nell'ampia accezione, finanziaria e sostanziale, precisata al punto precedente e quindi, in ultima analisi, la qualità dell'azione regionale, che sempre più alimenta l'endiadi con la specialità.

Il polimorfismo regionale impone necessariamente una diversità dei mezzi e delle procedure per raggiungere l'obiettivo, che quindi presuppongono disegni programmatici differenziati. L'ampiezza

oggettiva e soggettiva della sfera d'azione regionale e la necessità di pervenire a conoscenze e valutazioni di sintesi impongono una verifica attenta e costante da parte degli organi di controllo interno, che, se ben gestiti, costituiscono una linfa vitale per la programmazione, consentendo di individuare i punti di forza e quelli di debolezza dell'azione pregressa e degli effetti conseguiti.

La complessità di questi controlli è connessa all'ampiezza degli obiettivi, alla loro diversità, alla pluralità delle forme di gestione, alla pluralità dei soggetti coinvolti che richiede duttilità e interazione tra i metodi di rilevazione, sintesi delle valutazioni e soprattutto, per capire quale sia la direzione giusta, una sintesi delle sintesi.

Sul punto è il caso di evidenziare un aspetto particolare che risulta non sufficientemente valorizzato e che può incidere negativamente sul rapporto controllo-programmazione.

Va premesso che sulla base di un piano delle prestazioni sono stati attivati dalla Regione un controllo strategico e un controllo di gestione, che sono diretti in ultima analisi a verificare, ai loro diversi livelli e finalità, se e come gli obiettivi previsti dalla programmazione regionale sono stati raggiunti e cioè se le leggi regionali sono state portate ad esecuzione bene o male.

Bisogna anche premettere che gli utenti finali dei ritorni informativi del controllo interno possono essere diversi (organi politici, direzione organizzativa, organi di valutazione interni, cittadini fruitori dei servizi, cittadini quali componenti del corpo elettorale) e che, proprio in funzione di questa diversità, il controllo può presentarsi ed esplicitarsi con contenuti differenziati.

Il controllo interno, anche quello strategico, rimane comunque pur sempre nell'alveo di un controllo sull'esecuzione della legge, non potendo valutare l'idoneità del contenuto della legge, che è compito dell'organo legislativo.

Tutto ciò premesso, per quanto sopra esposto, le più importanti conoscenze di cui la programmazione necessita attengono soprattutto alla qualità, sia con riferimento alla qualità della legge sia con riferimento alla qualità dell'azione amministrativa di attuazione della legge.

Considerato il crescente polimorfismo regionale sopra tratteggiato, le informazioni di qualità, che la programmazione dovrebbe trarre dagli esiti del controllo interno per prefigurare efficacemente i futuri scenari operativi, riguardano quindi l'organizzazione della "macchina regionale", le suddette relazioni organizzative, le valutazioni sulle fondamentali scelte strategiche operate dall'Amministrazione nell'attuazione delle leggi regionali e sugli effetti da esse determinati.

In questo contesto non può rimanere sotto traccia, rappresentando, come detto, una peculiarità dell'azione regionale, la circostanza che snodi fondamentali di importanti scelte gestionali riguardanti l'organizzazione e l'azione amministrativa avvengono in forma legislativa, anche con riferimento ad aspetti di dettaglio tecnico. In questi casi la legge è così puntuale e dettagliata che l'azione di attuazione in sede amministrativa ha un contenuto meramente esecutivo, senza margini di discrezionalità, così che il controllo interno può solo rilevare se e in che tempi la legge ha ricevuto attuazione, senza poter fornire i più importanti ritorni informativi sulla qualità, che in tali

situazioni dipende direttamente dal dettaglio legislativo e non dalle scelte degli organi dell'amministrazione.

Ciò comporta un rischio di sterilità dell'apporto valutativo del controllo interno sull'attuazione della legge. Quale effettivo spazio di valutazione permane al controllo interno su una decisione assunta con legge? E ciò sia in relazione a temi di ampio significato, come ad esempio la trasformazione di una società partecipata in un ente regionale, il finanziamento diretto di un'iniziativa piuttosto che un'altra, la determinazione di una certa composizione dell'organo di amministrazione di un ente sia in relazione ad aspetti direttamente gestionali, come ad esempio la costituzione di un organo tecnico di consulenza per lo svolgimento di determinate attività, con predeterminazione della componente tecnica, la decisione di avvalersi di personale di società controllate per lo svolgimento di attività istituzionali, la decisione di ricorrere a un incarico professionale, la decisione di acquistare coppe e medaglie per la premiazione di manifestazioni sportive? Ciò vale anche con riferimento alla valutazione degli apporti dei dirigenti alla scelta eseguita, in quanto la forma legislativa e soprattutto le logiche dei lavori consiliari spersonalizzano il lavoro preparatorio svolto dagli uffici, con la conseguenza che, soprattutto quando il testo approvato è diverso da quello proposto, è difficile rintracciarne la paternità in sede amministrativa.

La situazione si aggrava se accade che non venga a esistenza alcuna forma effettiva di controllo sulla qualità della legge. Le verifiche svolte al riguardo dalla Sezione hanno riscontrato che i ritorni informativi sulla qualità della legislazione regionale in seno al Consiglio regionale sono molto deboli, essendo al momento ancora carente una valutazione sistematica degli effetti prodotti dalle leggi.

Va inoltre considerato che l'attività che compete all'organo legislativo si pone ordinariamente al più alto livello, essendo finalizzata a verificare non se gli effetti previsti dalla legge si sono effettivamente realizzati (a ciò riesce a provvedere il controllo strategico), ma se gli effetti previsti e realizzati si sono effettivamente dimostrati utili. Ne consegue che la disciplina di dettaglio contenuta nella legge, che pur può determinare effetti gestionali di grande rilevanza, rimane estranea sia alle valutazioni del controllo interno sia alle valutazioni dell'organo legislativo, con la conseguenza che la programmazione rimane priva dei corrispondenti sussidi informativi sulla qualità.

Non può infine sottacersi che il mantello di copertura dalla responsabilità che la fonte legislativa assicura agli operatori in ordine alle scelte da farsi favorisce ovviamente il mantenimento dello status quo sopra descritto.

In conclusione: da un lato l'invadenza della legge occupa spazi che dovrebbero appartenere all'azione amministrativa, precludendo o limitando la possibilità di valutarne l'effettiva qualità a mezzo del controllo interno; dall'altro le procedure per la valutazione della qualità della legge presentano ancora segni di forte debolezza. Ai fini che in questa sede interessano, ne consegue

che il rapporto controllo – programmazione rischia una zoppia che, se viene a riguardare la qualità, può contagiare, giusta quanto in precedenza accennato, anche la specialità regionale.

- 4) Il quarto profilo di complessità attiene al rispetto delle regole che si debbono osservare ai fini della programmazione.

Ciò riguarda innanzitutto il rispetto dei principi contabili dell'armonizzazione. Deve essere chiaro: L'armonizzazione non è un obiettivo; è solo uno strumento. E' il vocabolario che tutti debbono imparare a usare per potersi capire. Attualmente l'armonizzazione è però una sorta di esperanto, che in molti stanno iniziando a parlare, ma che intendono come un linguaggio necessitato ed estraneo. Per pochi l'armonizzazione è già una lingua madre. L'errore più grave che si possa fare, è credere che l'armonizzazione sia una lingua che si parla solo in ragioneria.

Anche le regole che disciplinano il perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, debbono essere intese come uno strumento per il raggiungimento dell'obiettivo fondamentale, che è la qualità della gestione, che costituisce un fondamentale obiettivo della programmazione. Ho in precedenza ricordato come in una Regione a statuto speciale ciò presenta un significato che deve essere più intenso che altrove in quanto, come sopra tratteggiato, c'è forte contiguità tra qualità (e responsabilità) e la specialità regionale.

Il principio contabile applicato concernente la programmazione del bilancio prevede come elementi caratterizzanti la programmazione:

- a) la valenza pluriennale del processo di programmazione, quale presupposto di affidabilità e incisività delle politiche e dei programmi, la chiarezza degli obiettivi, il corretto ed efficiente utilizzo delle risorse.

E' appena il caso di ricordare che il rapporto tra la programmazione e il corretto ed efficiente utilizzo delle risorse riecheggia considerazioni svolte in passato nella DAS relativamente a contributi ad personam, a contributi straordinari che si ripetevano negli anni, a deroghe ai principi generali, a procedimenti contributivi in assenza di una disciplina regolamentare, alla sottovalutazione dell'importanza programmatoria e sostanziale dell'ammissibilità della spesa.

Altri elementi caratterizzanti il principio contabile sono:

- a) la lettura non solo contabile dei documenti nei quali le decisioni politiche e gestionali trovano concreta attuazione che, a sua volta, riecheggia quanto ripetutamente affermato nella DAS in ordine alla necessaria leggibilità del bilancio;
- b) la coerenza ed interdipendenza dei vari strumenti della programmazione.

Coerenza e interdipendenza degli strumenti della programmazione introducono un ultimo argomento che si presta a costituire una sintesi di tutto quanto finora esposto, collegando con immediatezza la programmazione finanziaria al sistema regionale, alle relazioni organizzative

attivate dalla Regione, alla qualità della spesa e più in generale alla qualità dell'azione amministrativa e infine anche agli obiettivi di finanza pubblica e agli equilibri di bilancio.

Mi riferisco alla sentenza della Corte costituzionale n. 188 del luglio 2015, che è un sentenza "bivalente" e cioè che vale tanto per i rapporti tra Stato e Regione che per i rapporti tra Regione ed Enti Locali.

Viene affermato il principio della necessaria congruità delle risorse in relazione alla consistenza e qualità delle funzioni che debbono essere esercitate.

E' stata pronunciata in un giudizio avviato in via incidentale a fronte del drastico taglio dei trasferimenti regionali alle Province piemontesi.

La sentenza, prescindendo del tutto dalle circostanze di fatto che l'hanno determinata, ci interessa sotto due diversi profili teorici tratteggiati in questa sede, specie tenendo conto delle riforme che sono pendenti in regione.

Da un primo punto di vista, ci riguarda sotto il profilo delle situazioni generatrici di incertezza finanziaria; la sentenza ribadisce un principio già espresso nel passato, proprio con riferimento alle Regioni a statuto speciale, e cioè che ad esse non può essere assicurata una garanzia quantitativa di entrate, cosicché il legislatore statale può sempre modificare, diminuire o persino sopprimere i tributi erariali, senza che ciò comporti (automaticamente) una violazione dell'autonomia finanziaria regionale (così anche la sentenza n. 97 del 2013).

Sotto un secondo più importante profilo teorico, la sentenza è interessante perché afferma un principio, fondato sul rapporto tra programmazione e pareggio di bilancio, immediatamente pertinente con i temi di questa relazione e cioè che i tagli finanziari non debbono però essere tali da rendere impossibile lo svolgimento delle funzioni dell'ente.

A questo proposito assumono rilevanza, oltre al disposto del primo comma dell'art. 97 della Costituzione (Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico), le norme dell'art. 119, secondo cui (primo comma) Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio che debbono consentire loro di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite (quinto comma).

Le possibilità di ridimensionamento delle risorse da parte della Regione incontrano quindi un limite di congruità e di ragionevolezza, nel senso che l'equilibrio di bilancio, costituisce un obiettivo talmente radicato in una pubblica amministrazione, anche ai sensi dell'art. 97 cost., da diventare un elemento identificativo della PA, che deve essere preservato anche nell'ambito di un sistema di finanza derivata.

Rimane valorizzato anche il principio di buon andamento, il quale implica, da un lato, che le risorse stanziare siano idonee ad assicurare la copertura della spesa e dall'altro, che dette risorse siano

spese proficuamente in relazione agli obiettivi correttamente delineati già in sede di approvazione del bilancio di previsione.

È da sottolineare come il principio della programmazione degli obiettivi di bilancio sia espressamente codificato nell'art. 7 della legge 31 dicembre 2009, n. 196 (legge di contabilità e finanza pubblica), il quale stabilisce che "L'impostazione delle previsioni di entrata e di spesa dei bilanci delle amministrazioni pubbliche si conforma al metodo della programmazione".

Sotto analoga prospettiva, ai sensi dell'art. 19, comma 2, della stessa legge, le norme che producono effetti finanziari innovativi a carico della finanza delle regioni e della finanza di altre amministrazioni pubbliche, anche attraverso il conferimento di nuove funzioni o la disciplina delle funzioni ad esse attribuite, devono essere corredate da particolare istruttoria per dimostrare la loro compatibilità con il complessivo equilibrio dei bilanci partecipanti al consolidato pubblico.

Il principio della congruità delle risorse in relazione alla consistenza e alla qualità delle funzioni che debbono essere esercitate si salda quindi con quello della necessaria programmazione, in maniera tale che gli obiettivi della programmazione regionale trasfusi nel suo bilancio previsionale debbono risultare idonei a garantire l'equilibrio finanziario degli enti appartenenti al sistema. La programmazione deve cioè prevenire possibili squilibri finanziari a carico degli enti che appartengono al sistema, ai quali la Regione ha delegato funzioni e per i quali ha assunto la responsabilità dei risultati di finanza pubblica, svolgendo per tempo quegli adempimenti richiesti dal principio della programmazione. Gli allineamenti operativi tra gli enti che vengono richiesti tanto dai nuovi principi contabili quanto dalle logiche del pareggio di bilancio (o più precisamente dal saldo finanziario semplificato illustrato dai precedenti relatori) non sono che espressione di questo principio.

## **Conclusioni.**

La rilevanza delle problematiche (contenuto, finalità, strumenti e regole per la programmazione) sopra tratteggiate, che si fonda su un distillato delle considerazioni e valutazioni esercitate dalla Sezione di controllo negli anni sulla finanza e contabilità regionale, è confermata dal fatto che esse non sono molto distanti da quanto il principio contabile armonizzato applicato alla programmazione prevede in ordine ai contenuti dei documenti della programmazione, i quali debbono esplicitare con chiarezza il collegamento tra:

- il quadro complessivo dei contenuti della programmazione;
- i portatori di interesse di riferimento;
- le risorse finanziarie, umane e strumentali disponibili;
- le correlate responsabilità di indirizzo, gestione e controllo.

Certamente i presupposti normativi ed economico finanziari dei quali la programmazione deve oggi tener conto si sono significativamente evoluti e resi più complessi in coerenza con l'evoluzione della realtà economica, finanziaria e amministrativa della Regione e del Paese.

Un'idea del tutto "spannometrica" di quanto affermato si può facilmente trarre dalla comparazione dei contenuti di quello che dovrebbe essere il più chiaro e leggibile documento tecnico contabile esplicativo della programmazione finanziaria della Regione e cioè la relazione politico programmatica e in particolare dal raffronto qualitativo e quantitativo tra le parti della relazione concernenti le risorse finanziarie a disposizione (pagine iniziali della parte seconda) e la parte III concernente gli indirizzi ad altri soggetti di rilevanza regionale che riguarda i rapporti tra la Regione, propriamente intesa, e gli enti e le forme che alimentano il sistema regionale, che dev'essere anch'esso interessato dalla programmazione regionale, in termini coerenti con quelli che valgono per l'ente regione.

A mio giudizio, questa parte della relazione politico programmatica, che è passata dalla decina di pagine del 2008 alle oltre cento pagine del 2016, sottende da tempo tematiche impegnative e oggi di piena attualità, anche alla luce delle nuove regole finanziarie e contabili di cui la programmazione non può non tenere conto con riferimento a un perimetro soggettivo che, ancorchè non esattamente definito e attualmente interessato da contrazione, travalica i confini dell'ente regione e degli enti regionali in senso stretto.

In definitiva, le difficoltà fisiologiche a disporre di tempestive informazioni sulle risorse a disposizione, l'attuale polimorfismo regionale, comunque indirizzato all'assunzione di impegnative responsabilità di sistema di livello regionale, la pluralità e differenziazione delle forme gestionali e la profonda diversificazione degli obiettivi, la carenza di riscontri sistematici sulla qualità delle scelte operate a mezzo della legge costituiscono importanti aspetti problematici con cui deve fare i conti la programmazione finanziaria regionale. La programmazione stessa oggi è chiamata a svolgere la sua attività con regole nuove e diverse, che come tali costituiscono al momento un ulteriore, autonomo fattore di complessità.