

La copertura finanziaria delle *spese previste* e la clausola di salvaguardia*

di Giovanni Luchena**

15 maggio 2018

SOMMARIO: 1. Funzione dell'istituto della clausola di salvaguardia. – 2. L'obbligo costituzionale della copertura degli oneri. – 3. Verso la formalizzazione delle *clausole*. – 3.1. *La legge di contabilità pubblica*. – 3.2. *Clausole nelle Regioni*. – 3.3. *Corrispondenza tra onere e copertura*. – 4. Le clausole di salvaguardia nella riforma della legge di contabilità. – 5. Formulazione delle *clausole*. – 5.1. *Razionalizzazione della spesa*. – 5.2. *Il doppio standstill*. – 5.3. *Eventuali effetti sul fondo per interventi strutturali in materia di politica economica*. – 5.4. *Clausole omesse*. – 5.5. *Clausole congelate*. – 5.7. *Un'inaspettata sopravvivenza*. – 6. Nota conclusiva. Una manovra di bilancio "dettata" (prevalentemente) dalle *clausole*.

1. Funzione dell'istituto della clausola di salvaguardia.

La formulazione di una clausola di salvaguardia nelle leggi di finanza pubblica ha lo scopo di "proteggere" il bilancio dagli oneri inattesi o non quantificati con precisione. La sua "funzione" ha natura prevalentemente tecnica, anche se ha assunto una connotazione politica al tempo della crisi economico-finanziaria, divenendo un elemento strutturale delle leggi di finanza pubblica. La controindicazione alla formulazione di una clausola di salvaguardia risiede nel fatto che essa può comportare conseguenze sgradite per i contribuenti in termini di aumento dell'imposizione fiscale oppure di riduzione degli stanziamenti predisposti per finanziare i servizi collettivi. Allo stesso modo, le imprese potrebbero essere svantaggiate dall'inasprimento fiscale in quanto determinerebbe un onere non previsto nella programmazione dell'attività economica.

Invero, la mancata copertura dell'onere può essere "sanata" da riduzioni della spesa, quale alternativa all'aumento dell'imposizione tributaria. In ogni caso, l'elemento forse più deleterio per i conti pubblici è quello del rinvio della soluzione della mancata copertura ad un momento futuro, così incidendo sulle manovre successive. Nonostante la loro abolizione, gli effetti di tale *strumento* di copertura degli oneri sopravvivono in misura non irrilevante nelle manovre finanziarie. Ma, soprattutto, quel che rileva è non soltanto l'eredità delle previe clausole, presenti in varie forme, ma anche di quelle la cui formulazione è stata omessa dal legislatore.

* Il testo riprende e aggiorna l'intervento svolto nel corso del seminario sul tema: "*La copertura delle leggi spesa e le clausole di salvaguardia*", Università degli Studi di Modena – Reggio Emilia, 20 marzo 2018. Si coglie l'occasione per ringraziare il prof. Simone Scagliarini per il gradito invito a tenere la presente relazione.

** Professore associato di Diritto dell'economia, Università degli Studi di Bari Aldo Moro.

2. L'obbligo costituzionale della copertura degli oneri.

L'obbligo della copertura degli oneri di cui all'art. 81, c. 3, Cost.¹, impone allo Stato, come pure alle sue articolazioni territoriali, di osservare il criterio generale di sana e prudente gestione delle risorse pubbliche. La *credibilità* della copertura e la sua *sufficiente sicurezza* presuppongono che vi sia la previa ed accurata verifica della disponibilità delle risorse da impiegare. L'equilibrio tendenziale di bilancio può realizzarsi fondamentalmente attraverso due criteri, uno statico, l'altro dinamico: il primo consiste «nella parificazione delle leggi di entrata e di spesa»; il secondo impone di non «superare in corso di esercizio gli stanziamenti dallo stesso consentiti. La loro combinazione protegge l'equilibrio tendenziale in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti»².

L'obbligo di copertura è una regola fondamentale dell'equilibrio gestionale in base alla quale nuove iniziative possono essere intraprese solo nel caso in cui sono chiaramente individuate le fonti di finanziamento. L'art. 81, c. 3, Cost. prevede, infatti, che «ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri provvede ai mezzi per farvi fronte», rendendosi obbligatoria la quantificazione degli oneri derivanti per l'appunto dalla legge e l'indicazione dei mezzi finanziari per fronteggiarla³.

La disposizione richiamata si pone come norma sulla produzione al fine conformare ai principi costituzionali la decisione di spesa quale contributo per mantenere in equilibrio il bilancio. Si tratta di un elemento chiave nella redazione del bilancio in quanto da tale norma discende l'esigenza della verifica della corrispondenza del detto equilibrio tra nuovi oneri e mezzi di finanziamento. L'obbligo di prevedere i mezzi di copertura deve essere rispettato sia che la nuova legge di spesa gravi sul bilancio in corso per cui la copertura deve essere indicata con riferimento all'equilibrio del bilancio approvato "operando" sul versante delle entrate (in aumento) o delle spese (in diminuzione) o attingendo ad apposite fondi all'uopo accantonati; sia che la medesima incida sui bilanci futuri, indicando le fonti di copertura nel bilancio pluriennale. La copertura deve essere indicata al momento dell'iniziativa legislativa o della emanazione del decreto-legge. Per quanto concerne i decreti delegati, la competenza spetta al delegante, il quale, in linea di principio, deve indicare preventivamente le coperture. La copertura deve essere determinata per ogni intervento (non è consentita una copertura *omnibus* così come non è permesso il rinvio) e per ciascun anno (l'onere deve essere ripartito per ciascuno degli anni in cui si riverbereranno gli effetti finanziari della norma). Vanno poi distinte le leggi pluriennali di spesa dalle leggi di spesa a carattere permanente: le prime devono indicare la spesa complessiva, l'onere riferito al primo anno di applicazione della norma e le quote di competenza per gli anni successivi; le seconde (ad esempio, le spese per il personale) devono indicare l'onere per ciascuno degli esercizi ricompresi nel bilancio pluriennale e la sua evoluzione a regime. Con riferimento alle modalità di copertura vanno distinte

¹ G. DI GASPARE, *Funambolismi di finanza pubblica: il nuovo art. 81 Costituzione e la legge di stabilità*, in www.amministrazioneincammino.luiss.it, 28 marzo 2016.

² Corte cost. 10 maggio 2012, n. 115.

³ S. SCAGLIARINI, *La quantificazione degli oneri finanziari delle leggi tra Governo, Parlamento e Corte costituzionale*, Milano, 2006.

le spese autorizzate con le quali viene indicato il limite massimo di spesa (c.d. spesa a cifra fissa o con il metodo del tetto di spesa) dalle spese previste. Queste ultime hanno diretta attinenza alla clausola di salvaguardia perché la legge deve indicare tale meccanismo di compensazione degli effetti che eccedano le previsioni⁴.

3. Verso la formalizzazione delle *clausole*.

L'istituto della clausola di salvaguardia, dunque, si configura quale «norma di aggiustamento del bilancio che, per evitare sforamenti delle previsioni di spesa, stabilisce automatismi correlati di riduzione di capitoli di spesa o di inasprimento fiscale»⁵.

La formulazione delle *clausole* a noi più vicine risale al c.d. “decreto taglia-spese”, in particolare all’art. 1, c. 1 del decreto-legge n. 194 del 2002, convertito nella legge n. 246 del 2002⁶. La disposizione richiamata integra l’art. 11-*ter* della legge n. 468 del 1978 e stabilisce che «in attuazione dell’articolo 81, quarto comma, della Costituzione, ciascuna legge che comporti nuove o maggiori spese indica espressamente, per ciascun anno e per ogni intervento da essa previsto, la spesa autorizzata, che si intende come limite massimo di spesa, ovvero le relative previsioni di spesa, definendo una specifica clausola di salvaguardia per la compensazione degli effetti che eccedano le previsioni medesime». La disposizione in esame prevede che, nel caso in cui gli oneri connessi a determinati provvedimenti legislativi si configurino come «oneri previsti e valutati», vengano disposti idonei strumenti di “tutela” del bilancio per neutralizzare eventuali effetti negativi derivanti da previsioni di spesa non previste o indeterminabili. In definitiva, viene introdotto un meccanismo che prevede «una duplice tipologia di oneri: tetto di spesa e previsioni da collegare ad una clausola di salvaguardia»⁷.

Si tratta di un vincolo in base al quale ogni legge, statale e regionale, deve «indicare espressamente, per ciascun esercizio coinvolto, il limite di spesa e la specifica clausola di salvaguardia finalizzata a compensare gli effetti eccedenti le previsioni iniziali». Il legislatore, dunque, è tenuto a redigere una relazione tecnica «giustificativa degli stanziamenti di bilancio ed illustrativa delle modalità dinamiche attraverso le quali qualsiasi sopravvenienza possa essere gestita in ossequio al principio dell’equilibrio di bilancio»: essa viene predisposta al fine di svolgere valutazioni accurate (ad esempio, il censimento dei destinatari della norma, il loro numero, le dinamiche di sviluppo concernenti le aspettative di vita e agli automatismi riferiti all’intero periodo di applicazione della norma al fine di provvedere all’eventuale riequilibrio del fondo) per assicurare l’attendibilità delle quantificazioni onde verificare

⁴ A. MONORCHIO, *La gestione finanziaria ed economica*, in A. MONORCHIO, L.G. MOTTURA, *Compendio di contabilità di Stato*, VI ed., Bari, 2014, 158 ss.

⁵ G. DI GASPARE, *Diritto dell’economia e dinamiche istituzionali*, Padova, 2015, 317.

⁶ R. PINARDI, *Stato sociale e forma di governo alla luce del decreto blocca-spese*, in *Quad. Cost.*, 2003, 347 ss.; G. RIVOSECCHI, *L’indirizzo politico finanziario tra Costituzione italiana e vincoli europei*, Padova, 2007, 340.

⁷ M. DEGNI, *Le regole della decisione di bilancio*, in A.F. URICCHIO, V. PERAGINE, M. AULENTA (a cura di), *Manuale di scienza delle finanze, diritto finanziario e contabilità pubblica*, Molfetta (Ba), 2017, 651.

se l'andamento degli oneri programmati si discosti in aumento rispetto alle previsioni iniziali⁸.

Alla luce della normativa antecedente alla riforma della legge di contabilità⁹, nel caso di uno scostamento tra quanto previsto in termini di spesa e il contenuto della disposizione di legge, il Ministro competente era tenuto a dare tempestiva notizia al Ministro dell'economia e delle finanze, il quale, a sua volta, informava il Parlamento del possibile scostamento assumendo contestualmente un'iniziativa legislativa per far fronte alle possibili conseguenze negative sulla finanza pubblica per il tramite di riduzioni di spesa o di aumenti di entrata. La disposizione ora richiamata si risolveva, sostanzialmente, nel monitoraggio degli effetti dei provvedimenti rinviando ad un momento successivo la messa in sicurezza dei conti per il tramite di "leggi di correzione". La suddetta *clausola* operava in forma automatica attingendo dal fondo di riserva per le spese obbligatorie e d'ordine.

3.1. La legge di contabilità pubblica.

La canonizzazione della clausola di salvaguardia risale all'art. 17, commi 1 e 12, della legge 31 dicembre 2009, n. 196. La disposizione *de qua* prevede la possibilità di utilizzare talune *clausole* al fine di garantire l'effettività della copertura finanziaria nei casi in cui gli oneri connessi ad una determinata previsione di spesa non siano previsti da una norma di autorizzazione. Alla luce di quanto stabilito dal richiamato art. 81 Cost., la disposizione in questione fa riferimento non alla legge che reca "nuove o maggiori spese" ma, come si accennava, a "nuovi o maggiori oneri".

La mancanza di contestualità (cioè della corrispondenza temporale e di coordinamento¹⁰) di onere e di copertura della spesa – elemento tipico della clausola di salvaguardia, la quale deve «individuare le misure necessarie e sufficienti a porre fine agli scostamenti, salvaguardando l'equilibrio finanziario»¹¹ – potrebbe vanificare gli effetti dell'istituto in questione. Inoltre, l'art. 17, c. 12 della legge di contabilità – che assegna al Ministero dell'Economia e delle Finanze compiti di monitoraggio da «esercitare con puntualità e correttezza» al fine di consentire la promozione dei provvedimenti opportuni «anche quando gli oneri ricadano in prima battuta sui bilanci regionali»¹² – prevede che la *clausola* debba rivestire i caratteri della effettività ed automaticità e determinare «le misure di riduzione delle spese o di aumenti di entrata, con esclusione del ricorso ai fondi di riserva»¹³: il Ministro dell'economia e delle Finanze, sentito il ministro competente, provvede in via amministrativa a "porre rimedio", riferendo alle Camere. Il M.E.F., inoltre, è tenuto ad effettuare i riscontri «circa il rispetto degli obiettivi di finanza pubblica in occasione dell'attuazione delle leggi ovvero in conseguenza delle sentenze definitive degli organi giurisdizionali e della Corte costituzionale produttivi di maggiori oneri finanziari», assumendo tempestivamente le conseguenti iniziative legislative, come previsto dall'art. 17, c. 13,

⁸ Corte cost. 11 febbraio 2013, n. 18.

⁹ D. CABRAS, *Tetti di spesa e clausole di salvaguardia nella nuova legge di contabilità e finanza pubblica (legge 31 dicembre 2009, n. 196)*, in *www.federalismi.it*, 10 marzo 2010, 2 ss.

¹⁰ Corte cost. 7 maggio 2012, n. 118.

¹¹ D. CABRAS, *op. cit.*, 6.

¹² Corte cost. 18 gennaio 2008, n. 5.

¹³ R. DICKMANN, *La riforma della legislazione di finanza pubblica e del sistema di bilancio dello Stato e degli enti pubblici*, in *www.federalismi.it*, 20 gennaio 2010, 21

della legge di contabilità e finanza¹⁴. La previsione della *clausola* consente, da un lato, di evitare la violazione “formale” dell’art. 81, c. 3, Cost. per difetto di copertura, dall’altro, di mantenere, con interventi correttivi la garanzia dei diritti sociali che potrebbero essere compromessi proprio dalla mancanza di risorse disponibili¹⁵: basti pensare, ad esempio, alle garanzie per quel che concerne le prestazioni in campo sanitario, assistenziale e previdenziale che «l’amministrazione ha l’obbligo di eseguire (...), anche se le risorse allocate fossero insufficienti»¹⁶.

La clausola di salvaguardia, allora, permette di attivare forme di copertura alternative (in termini di minori spese o di maggiori entrate) nel caso in cui la previsione contenuta nella legge di stabilità non si sia realizzata con il meccanismo automatico. Tale automatismo ha lo scopo di garantire che la compensazione finanziaria sia in grado di fornire la copertura integrale degli oneri eccedenti le previsioni di spesa: rispetto alle disposizioni di cui al decreto-legge n. 194 del 2002, esso non si realizza più, come avveniva in passato, per il tramite della (pur) «immediata» informativa al Parlamento, il quale avrebbe dovuto provvedere con legge, utilizzando, eventualmente, anche il fondo riserva, ma “semplicemente” ricorrendo ad atti amministrativi, di varia natura (decreto del Presidente del Consiglio, decreto ministeriale), che sanino in maniera tempestiva l’avvenuta variazione. La norma di cui all’art. 17 della legge di contabilità e finanza prevede che l’intervento rivesta il carattere dell’effettività¹⁷, stabilendo l’obbligo a carico del Governo di individuare in concreto le misure incidenti sulla copertura come, ad esempio, l’aumento delle entrate (tributarie e contributive) o la riduzione della spesa o, ancora la rideterminazione della misura (cioè la dotazione finanziaria), limitandone l’utilizzo fino al suo esaurimento.

3.2. Clausole nelle Regioni.

Tale obbligo è inoltre a carico delle Regioni “responsabili” al pari dello Stato del mantenimento dell’equilibrio di bilancio e “vincolate” al principio di coordinamento della finanza pubblica. Infatti, «la salvaguardia degli equilibri di bilancio...risulta inscindibilmente connessa al coordinamento della finanza pubblica perché, nella specie, la disposizione evocata a parametro implicava l’acquisizione di indefettibili informazioni al fine della definizione dell’indebitamento pubblico in ambito nazionale e l’apprestamento dei necessari strumenti per verificare che l’impostazione e la gestione del bilancio fossero conformi alle regole di sana amministrazione»¹⁸. La Corte costituzionale, inoltre, ha stabilito che la copertura della spesa non possa essere sottoposta a verifica in un momento successivo rispetto a quello dell’approvazione del bilancio di previsione “rischiando”, in tal modo, di compromettere la finanza regionale anche perché «la stima e la copertura in sede preventiva, effettuate in modo credibile e ragionevolmente argomentato secondo le regole dell’esperienza e della pratica contabile, salvaguardano la gestione finanziaria delle inevitabili sopravvenienze

¹⁴ *Ibidem*.

¹⁵ V., sul punto, G. LUCHENA, *Il mimetismo dinamico delle clausole di salvaguardia nelle leggi di finanza pubblica*, in E. TRIGGIANI, A.M. NICO, M.G. NACCI (a cura di), *Unione europea e governi territoriali: risorse, vincoli e controlli*, Bari, 2018, 69 ss.

¹⁶ M. DEGNI, *Le regole della decisione di bilancio*, cit., 657.

¹⁷ G. RIVOSACCHI, N. LUPO, *Finanza pubblica: principi ordinatori e tendenze evolutive*, in M. PELLEGRINI (a cura di), *Elementi di diritto pubblico dell’economia*, Padova, 2012, 200.

¹⁸ Corte cost. 21 marzo 2012, n. 70; Corte cost. 25 marzo 2013, n. 51

passive che conseguono all'avvio di nuove attività e servizi»¹⁹. E' necessario che la legge regionale di bilancio indichi espressamente le eventuali clausole di salvaguardia che "proteggano" l'equilibrio di bilancio nel caso in cui non si verificano le previsioni stimate²⁰. A tale proposito, risulta fondamentale la relazione tecnica che consente di esporre tutti i profili informativi riguardanti, ad esempio, l'andamento tendenziale del saldo di cassa e l'indebitamento netto delle pubbliche amministrazioni interessate anche per evitare che la Corte dei conti, in sede di controllo preventivo di legittimità degli atti, possa sollevare la questione di legittimità costituzionale per violazione dell'art. 81 c. 4 Cost.²¹.

3.3. Corrispondenza tra onere e copertura.

La corrispondenza tra l'onere e la copertura deve essere garantita per tutto l'arco temporale dell'intervento: le misure, cioè, devono essere assunte in modo tempestivo e contestualmente al verificarsi dello scostamento. Ai fini dell'assolvimento degli obblighi di copertura (che deve essere sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale)²² la sequenza degli atti da adottare deve seguire un *iter* preordinato il cui *terminus a quo* è la clausola finanziaria, seguito dalla valutazione dell'onere sul bilancio, dalla previsione della clausola di salvaguardia (che deve compensare gli eventuali scostamenti per tutti i saldi di finanza pubblica: saldo netto da finanziare, saldo di cassa e indebitamento delle amministrazioni pubbliche) quale mezzo di garanzia dell'equilibrio di bilancio, dal monitoraggio dell'andamento della spesa, dalla stima dello scostamento e, infine, dall'adozione delle misure per far fronte all'accertato scostamento rispetto alla previsione iniziale.

4. Le clausole di salvaguardia nella riforma della legge di contabilità.

La norma contenuta nell'art. 15 della l. n. 243 del 2012 introduce una significativa novità nell'ordinamento consistente nell'assorbimento della legge di stabilità in quella di bilancio²³. Dalla precedente concezione della legge di bilancio in senso formale, cioè quale strumento preposto a riprodurre contabilmente la legislazione sostanziale²⁴, si è passati ad una di tipo sostanziale caratterizzata dalla predisposizione della manovra di finanza pubblica in un unico atto legislativo allo scopo di "contenere" la decisione di bilancio secondo una prospettiva globale entrate e delle spese dello

¹⁹ Corte cost. n. 115 del 2012.

²⁰ Corte cost. n. 26 del 2013.

²¹ C. BUZZACCHI, *Copertura finanziaria e pareggio di bilancio: un binomio a rime obbligate?*, in www.rivistaaic.it, n. 4, 2012.

²² Corte cost. nn. 51 e 26 del 2013 e 192 del 2012.

²³ Abrogazione, per il tramite dell'art. 2, c. 1, della l. n. 163 del 2016, dell'art. 11 della l. n. 196 del 2009, sostituito dall'art. 2, c. 3, della l. n. 163 del 2016, che integra l'art. 21, commi da 1-bis a 1-quinques della l. n. 196 del 2009. Sul punto, R. DICKMANN, *Prime note sulla nuova legge di bilancio e sulla manovra di finanza pubblica alla luce delle modifiche apportate nel 2016 alla legge di contabilità generale n. 196 del 2009*, in www.federalismi.it, 22 marzo 2017, 11.

²⁴ *Amplius*, M. DEGNI, *La decisione di bilancio*, in A.F. URICCHIO, V. PERAGINE, M. AULENTA (a cura di), *op. cit.*, 586 ss.

Stato, consentendo, in tal modo, una valutazione d'insieme delle priorità e delle azioni dell'intervento pubblico nell'economia²⁵.

Il vecchio art. 81 Cost. imponeva di non introdurre modifiche alle singole voci di spesa. Dinanzi ad una nuova legge di spesa bisognava indicare gli oneri che essa comportava e i mezzi di copertura per farvi fronte in modo da assicurare il pareggio incrementale del bilancio. Tali vincoli, come è noto, sono stati "aggirati" per il tramite dei fondi globali quale strumento volto a consentire la copertura delle spese derivanti da leggi future. Inoltre, come è noto, già la sentenza della Corte costituzionale n. 1 del 1966²⁶ aveva, per dir così, rotto gli argini del vincolo di copertura ritenendo non contrario al dettato costituzionale concernente il vincolo di copertura l'indicazione dei "mezzi" anche solo limitatamente al primo anno di spesa²⁷. In verità, in tempi più recenti, anche la sentenza n. 10 del 2016²⁸ ha contribuito al superamento della tesi della legge di bilancio come legge formale stabilendo che «anche attraverso dati numerici contenuti nella legge di bilancio e nei relativi allegati possono essere prodotti effetti innovativi nell'ordinamento» che, in definitiva, «costituiscono scelte allocative di risorse»

Le norme contenute nell'art. 3 della l. n. 163 del 2016, che modificano l'art. 17 della l. 196 del 2009, svolgono, per dir così, una funzione tecnica con cui si adegua la legge di contabilità alle intervenute modifiche costituzionali: si provvede, infatti, anche a "rifinire" quelle parti della legge di contabilità del 2009 che facevano ancora riferimento al testo costituzionale previgente.

In generale, la legge n. 163 del 2016 prevede che ciascuna legge che comporti nuovi o maggiori oneri debba indicare espressamente la spesa autorizzata e *provvedere* «alla contestuale copertura finanziaria dei medesimi oneri»²⁹. In caso di scostamento, il Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentito il Ministro competente, deve ridurre gli stanziamenti iscritti nello stato di previsione del proprio ministero³⁰, sempre nei limiti degli oneri inderogabili (stipendi, pensioni, spese per interessi passivi e spese derivanti da obblighi comunitari, ecc.), dei cosiddetti «fattori legislativi» (cioè di quelle spese autorizzate con legge che determina il limite massimo di spesa) e dell'«adeguamento al fabbisogno» (cioè spese diverse da quelle precedenti, ma quantificate alla luce delle esigenze delle amministrazioni)³¹. A tale riguardo, viene confermato il controllo sull'andamento dei conti da parte del M.E.F., il quale effettua il monitoraggio al fine di scongiurare lo scostamento³². Il Ministro dell'Economia e delle Finanze dà seguito, d'intesa col ministro competente, alla riduzione degli stanziamenti per l'esercizio in corso³³. Dinanzi ad una copertura insufficiente si *provvede* utilizzando gli stanziamenti dello stato di previsione del ministero interessato, ad eccezione delle spese obbligatorie. Infatti, per evitare lo scostamento, si interviene

²⁵ E. ESPA, *La nuova governance del bilancio dello Stato*, in *Riv. Corte conti*, n. 3/4, 2017, 601; P. DE IOANNA, *La riforma del bilancio e l'avvio della sua attuazione*, in *Riv. Giur. Mezz.*, n. 2, 2017, 407.

²⁶ Corte cost. 10 gennaio 1966, n. 1.

²⁷ A PEDONE, *La funzione della legge di bilancio*, in *Riv. Corte conti*, n. 1/2, 2017, 689.

²⁸ Corte cost. 29 gennaio 2016, n. 10.

²⁹ Art. 3, c. 1, lett. a), l. n. 163 del 2016.

³⁰ Art. 17, c. 12-bis, l. n. 196 del 2009.

³¹ Art. 21, l. n. 196 del 2009.

³² C. BERGONZINI, *La riforma della legge di contabilità pubblica (l. n. 163/2016): le principali novità (e alcuni profili critici)*, in www.federalismi.it, 3 maggio 2017, 16.

³³ Art. 17, c. 12-bis, l. n. 196 del 2009.

con decreto del presidente del Consiglio dei ministri, previa deliberazione del Consiglio dei Ministri, sempre nei limiti delle spese obbligatorie, «mediante riduzione degli stanziamenti iscritti negli stati di previsione della spesa»³⁴.

Ulteriori novità concernono due profili: il primo attiene alle ipotesi in cui le risorse siano insufficienti a coprire gli oneri dopo la prima ricognizione ed il primo intervento riduttivo; non si interviene più sullo stanziamento del ministero interessato ma, a tenore della norma, il Governo può intervenire sugli stanziamenti di altri (*id est*: di tutti?) Ministeri e solo in riduzione; il secondo concerne la responsabilità politica che il Governo si assume allorché deve *provvedere* ad intervenire su uno stanziamento di uno stato previsionale differente rispetto a quello interessato dall'eventuale scostamento. In tal caso, la decisione politica ricade sul Governo nella sua interezza – che, all'uopo, delibera in sede di Consiglio dei Ministri – anche per scongiurare possibili contrasti fra Ministri. A tal fine, è richiesto il parere obbligatorio delle commissioni parlamentari competenti per i profili finanziari, le quali sono chiamate a pronunciarsi entro sette giorni dalla data di trasmissione della richiesta (corredata da tutti gli elementi tecnici utili a consentire la formulazione di un parere consapevole) anche in caso di silenzio da parte delle medesime³⁵.

In definitiva, l'art. 3 della l. n. 163 del 2016 prevede la formulazione di una "clausola correttiva", con la quale il Governo può provvedere agendo o sullo stato previsionale del singolo ministero oppure su stati previsionali diversi da quello interessato dallo scostamento nel caso in cui le risorse non risultino sufficienti a coprire il maggior onere.

5. Formulazione delle *clausole*: forma e oggetto.

A questo punto, si può effettuare una breve ricognizione di alcune delle clausole di salvaguardia formulate nel corso degli ultimi anni per verificare la varietà dei campi, dei settori e delle politiche nell'ambito dei quali esse sono state previste³⁶.

L'ambito oggettuale concernente le clausole di salvaguardia è piuttosto variegato e interessa svariati settori dell'amministrazione dell'economia.

5.1. Razionalizzazione della spesa.

Tra le misure per contribuire alla revisione/razionalizzazione della spesa pubblica, vengono in evidenza le disposizioni di finanza pubblica al fine di far fronte alle conseguenze prodotte dalla crisi economico-finanziaria.

Il decreto-legge n. 66 del 2014 prevede la rideterminazione dei programmi di spesa relativi agli investimenti pluriennali per la difesa nazionale³⁷, dispone la riorganizzazione dei ministeri e della Presidenza del Consiglio dei ministri i quali sono

³⁴ Art. 17, c. 12-*quater*, l. n. 196 del 2009.

³⁵ Cfr. G. LUCHENA, *Il mimetismo dinamico delle clausole di salvaguardia nelle leggi di finanza pubblica*, cit., 74 ss.

³⁶ *Amplius*, G. LUCHENA, *Le clausole di salvaguardia nella finanza pubblica*, Bari, 2017, 97 ss.

³⁷ Art. 8, c. 11, del d.l. n. 66 del 2014.

tenuti ad assicurare un risparmio di spesa complessivo pari a 240 milioni per il 2014³⁸ e stabilisce le modalità di pagamento dei debiti della pubblica Amministrazione per far fronte ai quali è previsto il monitoraggio del maggior gettito dell'I.V.A. previsto per ottemperare agli obblighi dei suddetti arretrati di pagamento da parte delle diverse pubbliche amministrazioni³⁹. Inoltre, nell'ottica della c.d. *spending review* l'art. 2, c. 1, del decreto-legge n. 4 del 2014⁴⁰ abroga i commi 575 e 576 della legge di stabilità per il 2014⁴¹ relativi alle detrazioni d'imposta (entro il 31 gennaio 2014) ai fini del conseguimento degli obiettivi di risparmio derivanti dalla razionalizzazione e dalla revisione della spesa da conseguire entro il 31 luglio 2014, mediante il ridimensionamento delle strutture, la riduzione delle spese per beni e servizi nonché l'ottimizzazione dell'uso degli immobili. La legge di stabilità per il 2014 prevede la riduzione delle agevolazioni e delle riduzioni fiscali per assicurare maggiori entrate, nel triennio 2015-2017, per complessivi 20 miliardi a meno che non vengano emanati provvedimenti che reperiscano risorse volte alla riduzione della spesa pubblica⁴². È stato poi appositamente istituito un fondo per la riduzione della pressione fiscale alimentato dalle risorse rese disponibili proprio dal processo della *spending review*, oltre che dalle norme di contrasto dell'evasione fiscale⁴³. Infine, talune misure di riduzione della spesa hanno riguardato, la digitalizzazione dei provvedimenti amministrativi nelle scuole, con la conseguente ridefinizione delle piante organiche del personale⁴⁴.

5.2. Il doppio standstill.

Le *clausole* possono contenere un "doppio *standstill*": uno, per così dire, intrinseco alle *clausole* medesime in quanto sospensivo dell'efficacia della disposizione, un altro "subordinato" alla previa valutazione svolta dalla Commissione europea in ordine ai profili giuridici e finanziari dell'intervento⁴⁵, con l'obiettivo di dar prova di migliorare i saldi di finanza pubblica. E, infatti, viene effettuata una valutazione *ex ante* dell'intervento concernente gli eventuali effetti negativi sui conti pubblici. La legge di stabilità del 2015 (comma 629) concernente la c.d. *reverse charge* è un meccanismo in base al quale viene invertito l'onere di corresponsione dell'I.V.A. dal venditore all'acquirente. Trattandosi di normativa coperta da disciplina comunitaria l'attuazione è subordinata alla declaratoria di compatibilità da parte della Commissione

³⁸ Art. 16, commi 1-3, del d.l. n. 66 del 2014.

³⁹ Art. 50 del d.l. n. 66 del 2014..

⁴⁰ D.l. n. 4 del 2014.

⁴¹ L. n. 147 del 2013.

⁴² Art. 1, c. 430, della l. n. 147 del 2013.

⁴³ Art. 1, commi da 431 a 435, della l. n. 147 del 2013.

⁴⁴ Il riferimento è alla legge di stabilità del 2015, che prevede (commi 334, 335 e 336) un risparmio di 17 milioni di euro nel 2015 e di 51 milioni nel 2016. Tale risparmio, se non realizzato, importa l'attivazione automatica della clausola di salvaguardia sullo stanziamento del capitolo del Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca relativo alle spese rimodulabili per beni e servizi.

⁴⁵ CANEPARO, *Gli equilibri di finanza pubblica e le clausole di salvaguardia*, in *Public Finance Research Paper*, Istituto di Economia e Finanza, DIGEF, Università di Roma "La Sapienza", n. 13, 2015, 6.

con il diritto dell'Unione europea. Nel caso di decisione negativa sarebbe scattata la clausola di salvaguardia in termini di maggiori entrate. La Commissione ha deciso che la *reverse charge*, per la quale l'Italia aveva richiesto la sua applicazione in deroga⁴⁶, contrastava con le norme contenute nella direttiva europea sull'I.V.A.⁴⁷. Infine, si consideri il caso delle tariffe energetiche prodotte da impianti fotovoltaici, che costituisce un'altra ipotesi di clausola di salvaguardia. L'art. 26 del d.l. 24 giugno 2014, convertito in legge 11 agosto 2014, n. 116, prevede, infatti, che le dette tariffe vengano rimodulate in funzione della loro sostenibilità finanziaria attraverso il meccanismo della cessione del diritto di riscossione degli incentivi ad un istituto bancario il quale subentra ai beneficiari rendendo disponibile, a monte, cioè anticipando, 30 miliardi di euro. Anche tale intervento è subordinato alla valutazione, da svolgersi a cura del Ministero dell'economia e finanza, della compatibilità dell'intervento con gli impegni assunti dallo Stato italiano in sede europea.

5.3. Eventuali effetti sul fondo per interventi strutturali in materia di politica economica.

Per far fronte alle minori entrate derivanti dall'introduzione della nuova disciplina contenuta nella legge n. 162 del 2014⁴⁸ sulla improcedibilità della negoziazione obbligatoria (art. 3), sulla convezione di negoziazione assistita da un avvocato per la soluzione consensuale di separazione personale, di cessazione degli effetti civili o di scioglimento del matrimonio, di modifica delle condizioni di separazione o di divorzio in assenza di figli minori o non autosufficienti (art. 6) e sulla semplificazione dei procedimenti di separazione personale o di divorzio (art. 12), è prevista la riduzione, nel triennio 2014-2016, del Fondo per interventi strutturali in materia di politica economica⁴⁹. Il Ministro della giustizia dispone il monitoraggio semestrale delle minori entrate e di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, se si verificassero o fossero in procinto di verificarsi variazioni rispetto alle previsioni, provvederà all'aumento degli importi del contributo unificato⁵⁰ nella misura necessaria alla copertura finanziaria delle minori entrate risultanti dalla suddetta attività di monitoraggio.

⁴⁶ La citata legge di stabilità prevede che la disposizione di cui al comma 7, lett. b) è subordinata al rilascio del Consiglio dell'U.E. della deroga alla normativa comunitaria di riferimento. Nel caso di diniego il direttore della Agenzia delle dogane e dei monopoli è tenuto a provvedere, entro il 30 giugno 2015, all'aumento delle accise sui carburanti per 988 milioni di euro.

⁴⁷ Art. 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006.

⁴⁸ Art. 22 della l. n. 162 del 2014, di conversione, con modificazioni, del d. l. n. 132 del 2014.

⁴⁹ Art. 10, c. 5, del d. l. n. 282 del 2004, convertito, con modificazioni dalla l. n. 307 del 2004. Le minori entrate sono valutate complessivamente in 4.364.500 milioni di euro annui (riduzione per il mancato introito del contributo unificato nel caso in cui il raggiungimento dell'accordo escluda il ricorso alla via giudiziaria ex art. 3 della legge n. 282 del 2004).

⁵⁰ Art. 13 del d.P.R. n. 115 del 2002.

5.4. Clausole omesse.

Dall'esame delle tipologie delle coperture sono "emerse" talune clausole *omesse* dal legislatore⁵¹. Si tratta di una serie di disposizioni mancanti benché, apparentemente, non necessarie o di scarsa entità.

Si pensi all'omissione della formulazione della clausola di salvaguardia nella legge europea 2015/2016 nella parte in cui viene aumentata la tassazione sulle vincite da gioco la cui copertura verrebbe garantita dall'incremento dell'aliquota dell'I.V.A. (l. n. 122 del 2016) o in talune leggi di ratifica di accordi internazionali (ad esempio: l. n. 62 del 2016; l. n. 79 del 2016; l. n. 107 del 2016).

Si aggiunga il caso della l. n. 76 del 2016, la legge sulle unioni civili, che prevede il rinvio della copertura, che si renderà necessaria a causa dell'incremento delle spese pensionistiche, senza che siano fornite adeguate garanzie⁵².

5.5. Clausole congelate.

La legge di stabilità per il 2016 ha congelato le clausole di salvaguardia con una disposizione di scivolamento temporale, lasciando in sospeso la copertura e confidando nell'incremento delle entrate fiscali, non avendo ancora determinato i tagli alla spesa: si tratta di un'operazione "sensibile" dal punto di vista politico-elettorale oltre che di tenuta dei rapporti tra lo Stato e le sue articolazioni territoriali.

La manovra di finanza pubblica per il 2016 ha impegnato 16,8 miliardi (escludendo, per gli anni successivi, taluni inasprimenti fiscali: 11,1 miliardi per il 2017 e 9,5 miliardi per il 2018 e 20 per i due anni successivi), sotto la rubrica "*eliminazione aumenti accise I.V.A.*" (*id est*: cancellazione delle clausole di salvaguardia). Si tratta della sterilizzazione di tre *clausole* presenti in precedenti leggi di stabilità, fra cui quella prevista dall'art. 1, c. 430, della l. n. 147 del 2013, sulla riduzione delle *tax expenditures* poi parzialmente disattivata dal d.l. n. 153 del 2015, che stabiliva aumenti di aliquota e riduzioni delle deduzioni e detrazioni fiscali prevedendo maggiori entrate per 3,3 miliardi per il 2016 e 6,3 miliardi a partire dal 2017; quella prevista dall'art. 1, c. 632 della l. n. 190 del 2014 relativa all'aumento delle accise sulla benzina (0,7 miliardi) al fine di garantire la copertura derivante da eventuali declaratorie di incompatibilità comunitaria; e, da ultima, quella contenuta nel comma 718, sempre della legge di stabilità per il 2015, con la quale si prevedeva un aumento dell'I.V.A. dal 10 al 12 per cento e dal 22 al 24 per cento per il 2016 e di un altro punto a partire dal 2017 con una ulteriore maggiorazione dal 2018 (che dovrebbe produrre un impatto espansivo pari ad 1,2 punto di P.I.L. reale⁵³). Dal punto di vista tecnico, le precedenti *clausole*, per dir così, ancora attive, «recavano aumenti di prelievo "a tempo" (72 miliardi fra il 2016 e

⁵¹ G. LUCHENA, *Le clausole di salvaguardia nella finanza pubblica*, cit., 124.

⁵² CORTE DEI CONTI, Sezioni riunite in sede di controllo – *Relazione quadrimestrale sulla tipologia delle coperture adottate e sulle tecniche di quantificazione degli oneri*, 2016, 11.

⁵³ CORTE DEI CONTI, Sezioni riunite in sede di controllo, *Audizione della Corte dei conti sul disegno di legge di stabilità per l'anno 2016*, novembre 2015, 6.

il 2018), talché l'intervenuta disattivazione (per oltre 37 miliardi), si configurano, sul piano contabile e normativo, come una riduzione di prelievo»⁵⁴.

Si tratta di misure molto impegnative a carico del bilancio, oltre che depressive dei consumi. E, infatti, le misure *de quibus* puntano ad eliminare o ridurre gli effetti delle *clausole* esistenti⁵⁵. Nel complesso, infatti, si sottolinea come il «crescente ricorso»⁵⁶ alle *clausole* (quasi tutte legate a misure di adeguamento del regime dell'I.V.A.), nel triennio 2017-2019 ammontino a 54 miliardi di euro.

Si tenga in considerazione i 2 miliardi di euro che il Governo prevede di incassare dalla cosiddetta *voluntary disclosure*. Ove non venisse incamerato interamente l'importo auspicato, la *clausola* opererebbe sul versante dell'aumento delle accise: una misura prevista dall'art. 2 del d. l. n. 153 del 2015 che modifica le procedure per accedere alla collaborazione volontaria in materia fiscale già contenute nella legge n. 186 del 2014⁵⁷. Una norma politicamente e giuridicamente controversa nel senso che, in una prima fase, essa era stata soppressa nel corso della conversione in legge del decreto-legge n. 4 del 2014⁵⁸, ove, fra l'altro, veniva "fatta salva" la validità dei provvedimenti adottati, oltre che gli effetti e i rapporti giuridici sorti sulla base delle disposizioni soppresse. Al fine di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale, sono state introdotte misure di monitoraggio relative all'allocazione fittizia della residenza fiscale all'estero di attività produttive di reddito e dell'illecito trasferimento o detenzione di risorse⁵⁹. Coloro i quali intendono sanare la propria posizione possono assolvere all'obbligo fiscale corrispondendo all'erario l'intera somma dovuta usufruendo del beneficio previsto dalla legge in termini di non punibilità per alcuni reati fiscali. Qualora dal monitoraggio effettuato non risulti accertata l'entrata prevista il Ministro dell'economia e delle Finanze può, con proprio decreto, aumentare una delle accise previste dalla direttiva del Consiglio n. 118 del 2008 che stabilisce il regime generale delle imposte sul consumo⁶⁰.

Come spesso accade, dunque, la manovra sulle accise è una sorta di salvagente trattandosi di un'imposta sui consumi facilmente "reperibile".

Ne è ulteriore prova l'aumento delle accise contenuto nel c.d. "mille proroghe" del 2014⁶¹ a copertura del c.d. "decreto-legge I.M.U."⁶². L'art. 1 del d. l. n. 153 del 2015 ha successivamente modificato le modalità di attivazione della clausola di salvaguardia contenuta nella legge di stabilità per il 2015⁶³ disponendo, per il solo anno finanziario di riferimento, l'utilizzo di una parte delle risorse rivenienti dalla collaborazione volontaria per la regolarizzazione dei capitali detenuti all'estero in luogo dell'impiego dell'aumento dell'accisa con lo scivolamento all'esercizio finanziario 2016.

⁵⁴ CORTE DEI CONTI, *Sezioni riunite in sede di controllo, Audizione della Corte dei conti sul disegno di legge di stabilità per l'anno 2016*, cit., 10.

⁵⁵ CORTE DEI CONTI, *Sezioni riunite in sede di controllo, Audizione della Corte dei conti sul disegno di legge di stabilità per l'anno 2016*, cit., 10.

⁵⁶ CORTE DEI CONTI, *Sezioni riunite in sede di controllo, Audizione della Corte dei conti sul disegno di legge di stabilità per l'anno 2016*, cit., 12.

⁵⁷ L. n. 186 del 2014.

⁵⁸ D. l. n. 4 del 2014.

⁵⁹ Art. da 5-*quater* a 5-*septies*, del d. l. n. 167 del 1990.

⁶⁰ Prodotti energetici ed elettricità (direttiva 2003/96/CE); alcole e bevande alcoliche (direttive 93/83/CE e 92/84/CE); tabacchi lavorati (Direttive 95/99/CE e 92/79/CEE).

⁶¹ Art. 10, c. 9 del d. l., n. 192 del 2014.

⁶² Art. 15 del d. l. n. 102 del 2013.

⁶³ Art. 1, c. 632, terzo periodo, l. n. 190 del 2014.

5.7. *Un'inaspettata sopravvivenza.*

Nella legge di bilancio per il 2017 sono “sopravvissute” talune *clausole* contenute nella legge di stabilità del 2016⁶⁴. E' stata formulata una *clausola* di differimento al 2018 al fine di evitare l'aumento dell'IVA dal 10 al 13 per cento e dal 22 al 24 per cento, cui è stato aggiunto un altro punto percentuale già previsto a legislazione vigente ed un ulteriore, cioè nuovo, 0,9 per cento che scatterà dal 2019⁶⁵. È previsto, inoltre, il congelamento delle *clausole* che sarebbero dovute scattare in caso di scostamento (l. n. 147 del 2013⁶⁶).

Sono sopravvissute le *clausole* che sarebbero dovute scattare nel 2018 (19 miliardi) e nel 2019 (19 miliardi) così come previsto dalla legge di stabilità per il 2016. Di recente, l'art. 9 del d.l. 24 aprile 2017, n. 50, ha modificato l'art. 1, c. 718, della l. 190 del 2014 dimezzando le *clausole* di salvaguardia ivi previste: un intervento di sterilizzazione delle *clausole* concernenti l'aumento dell'I.V.A. e delle accise. A far data dal 1 gennaio 2018, dunque, era previsto che aumentasse l'aliquota I.V.A. all'11,5 per cento anziché al 13 per cento, per poi crescere al 12 per cento nel 2019 e al 13 per cento nel 2020. L'aliquota ordinaria, secondo la legge di bilancio per il 2017, prevede l'aumento al 25 per cento nel 2018 e nel 2019 al 25,4 per cento, anziché al 25,9 per cento, per tornare al 25 per cento nel 2021. Il Governo, così, indica nuovamente come mezzo di copertura l'aumento dell'imposizione indiretta (I.V.A.). Le nuove regole per la formazione della legge di bilancio, infatti, non dovrebbero contenere provvedimenti di questo tipo ma prevedere soluzioni di natura strutturale, impedendo il ricorso a rinvii.

E' stata riproposta la c.d. *voluntary disclosure*, la cui copertura appare non del tutto certa: il legislatore ha reinserito una *clausola* di salvaguardia, pur in presenza del suo previsto e più volte dichiarato “abbandono”. Si ricorda che l'art. 3 della l. n. 163 del 2016 prevede che un nuovo onere finanziario debba indicare “esplicitamente” la spesa autorizzata o le relative previsioni di spesa, «provvedendo alla contestuale copertura finanziaria del medesimo onere». In questo caso, si prevede un'entrata pari a 1,6 miliardi di euro (800 miliardi dai tagli ai ministeri e i restanti 800 dalla *clausola* di salvaguardia); ove non fosse raggiunto tale ammontare scatteranno aumenti automatici dell'I.V.A. e delle accise su benzina, alcolici e tabacchi. Sembra, dunque, che, non ostante la disposizione *de qua*, il legislatore abbia deciso ugualmente di “conservare” la *clausola* di salvaguardia nella prospettiva della riduzione della spesa⁶⁷. La disposizione in parola, tuttavia, prevede un percorso che prevede, nel caso non si realizzasse la compensazione nell'esercizio corrente (che comporterebbe un pregiudizio agli obiettivi di finanza pubblica), che il Governo informi tempestivamente le Camere e assuma le «conseguenti iniziative legislative»⁶⁸. Le spese devono essere compensate da manovre che incidano sulla loro riduzione e, ove comunque divenute non compensabili, il c. 635 della l. n. 232 del 2016 prevede che l'onere venga coperto

⁶⁴ Cfr. G. LUCHENA, *Il mimetismo dinamico delle clausole di salvaguardia nelle leggi di finanza pubblica*, cit., 77 ss.

⁶⁵ Art. 1, c. 631, l. n. 232 del 2016.

⁶⁶ Art. 1, c. 632, l. n. 232 del 2016.

⁶⁷ Art. 1, c. 634, l. n. 232 del 2016.

⁶⁸ Art. 1, c. 635, l. n. 232 del 2016.

nella successiva legge di bilancio (l'iniziativa legislativa deve essere assunta entro il 30 settembre del 2017).

In questo caso, le *clausole* non appaiono "abbandonate" del tutto, cioè in modo definitivo, almeno per quanto concerne la legge di bilancio che ci occupa, dato che viene mantenuta (forse, potrebbe anche dirsi, necessariamente) quale strumento di copertura, ancorché futura (ma con l'individuazione contestuale delle misure di correzione).

Potrebbe ragionevolmente chiedersi, a questo punto, se le clausole di salvaguardia possano essere ancora ritenute necessarie quale strumento alternativo di copertura, proprio nei casi in cui risulti difficile l'integrale equivalenza tra entrate e spese. In definitiva, la *quaestio* non riguarda l'istituto della clausola di salvaguardia *sic et simpliciter* (che, in effetti, talvolta, può risultare utile anche per limitare la spesa pubblica⁶⁹), quanto il suo (eccessivo) utilizzo (tanto che si è parlato delle *clausole* come «strumento di gestione delle manovre di finanza pubblica»⁷⁰). Forse, l'uso accorto nella formulazione delle clausole ne avrebbe impedito l'abrogazione o comunque la sua messa in discussione.

6. Nota conclusiva. Una manovra di bilancio "dettata" (prevalentemente) dalle *clausole*.

In conclusione, si può fare riferimento alla legge di bilancio per il 2018⁷¹, sulla quale pesa l'eredità di 15,7 miliardi (minori entrate) lasciata dalle pregresse clausole di salvaguardia⁷²: vengono disattivati gli aumenti fiscali previsti da precedenti formulazioni di *clausole*⁷³.

Oltre ad aver condizionato la legge di bilancio per il 2018, le *clausole* condizioneranno anche la prossima manovra di finanza pubblica perché esse ricompaiono in termini di differimento dell'aumento delle imposte indirette (dal 10 all'11,5 per cento) a partire dal 1 gennaio 2019 e al 13 per cento a decorrere dal 1 gennaio 2020, come l'aliquota del 22 per cento aumenterà al 24,2 per cento dal 1 gennaio 2019 e al 24,9 per cento dal 1 gennaio 2021: ancora una volta si è di fronte ad una situazione che sarà affrontata in futuro ma che inciderà, non certo positivamente, sulle politiche di bilancio dei prossimi anni.

⁶⁹ R. PERNA, *Costituzionalizzazione del pareggio di bilancio ed evoluzione della forma di governo italiana*, in V. LIPPOLIS, N. LUPO, G.M. SALERNO, G. SCACCIA (a cura di), *Costituzione e pareggio di bilancio*, Quaderni de *Il Filangeri*, 2011, 23-24.

⁷⁰ P. CANAPARO, *op. cit.*, 4.

⁷¹ L. n. 205 del 2017.

⁷² G. LUCHENA, *I nodi tornano al pettine: la "coda" delle clausole di salvaguardia nella legge di bilancio per il 2018*, in *Riv. Giur. Mezz.*, n. 2, 2018, in corso di stampa.

⁷³ CORTE DEI CONTI, *Sezioni riunite in sede di controllo, Audizione della Corte dei conti sul Documento di economia e finanza 2017*, aprile 2017, 16.