

Il differimento del termine di approvazione del bilancio degli enti locali: una soluzione sbagliata e sospetta di incostituzionalità.

Lio Sambucci

1. L'approvazione del bilancio di previsione 2013 degli enti locali. – Il d.l. 31 agosto 2013, n. 102, convertito, con modificazioni, in legge 28 ottobre 2013, n. 124, tra l'altro, ha disposto (art. 8) l'ulteriore differimento al 30 novembre del termine di approvazione del bilancio di previsione degli enti locali per l'anno 2013¹. Non è una novità: l'anno scorso, il termine per l'approvazione del bilancio degli enti locali, dopo diversi differimenti, era stato fissato, infine, al 31 ottobre², con la conseguenza che la maggior parte degli enti locali hanno approvato il bilancio di previsione 2012 a ridosso della conclusione dell'esercizio finanziario. Ma da sempre, e in modo sistematico da una ventina d'anni, è invalsa la prassi di spostare in avanti il momento approvativo dei documenti di programmazione finanziaria degli enti locali: in origine, il differimento era di un paio di mesi (a febbraio, qualche volta a marzo); poi, negli ultimi dieci anni, la proroga si è spinta anche fino a giugno; ed ora addirittura a fine novembre, e, cioè, praticamente a fine esercizio. Con ciò determinandosi una situazione surreale: con un bilancio che contiene previsioni finanziarie, che definisce la programmazione per l'anno successivo, che costituisce il documento sulla base del quale solo può avvenire la gestione nel periodo considerato, e che viene approvato praticamente alla fine all'esercizio cui si riferisce.

Il differimento sistematico (ogni anno, da almeno venti anni³) del termine per l'approvazione del bilancio di previsione degli enti locali

¹ Il termine era già stato differito al 30 settembre, dall'art. 1, comma 381, legge dicembre 2012, n. 228; e, successivamente, al 30 settembre, dall'art. 10, comma quarto *quater*, lett. b), n. 1, d.l. 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, in legge 6 giugno 2013, n. 64.

² Il termine per l'approvazione del bilancio di previsione 2012 degli enti locali è stato differito prima al 31 marzo 2012, con d.m. 21 dicembre 2011; poi al 30 giugno 2012, secondo quanto disposto all'art. 29, comma 16 *quater*, d.l. 29 dicembre 2011, n. 216, convertito, con modificazioni, in legge 24 febbraio 2012, n. 14; al 31 agosto, con d.m. 20 giugno 2012; ed infine, come detto, al 31 ottobre 2012, con d.m. 2 agosto 2012.

³ Anche in un passato meno recente, gli enti locali approvavano i rispettivi bilanci previsionali ad esercizio finanziario ampiamente iniziato: tuttavia, ciò accadeva senza carattere di sistematicità, ed in un periodo in cui le amministrazioni pubbliche non avevano ancora conosciuto le riforme in senso efficientista che sarebbero intervenute sul finire del secolo.

costituisce una pratica molto discutibile – ma, in verità, una vera e propria patologia del sistema finanziario pubblico – che finisce per annullare la valenza programmatica dei bilanci pubblici (*rectius*, degli enti locali), i quali, così, conoscono compromissione del loro profilo funzionale caratterizzante, che attiene, appunto, alla definizione della programmazione finanziaria (di breve e medio periodo); e che presenta diversi profili di dubbia costituzionalità.

2. La previsione legislativa. – La disciplina legislativa di riferimento deve essere rinvenuta nel sistema combinato delle norme di cui al d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118 (recante «disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi»), al d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (recante testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali) ed al d.lgs. 12 aprile 2006, n. 170 (recante «ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici»)⁴. Sul punto, è utile rilevare che, in seguito alle modificazioni apportate all'art. 117 Cost. dall'art. 3, comma primo, lett. a), legge cost. 20 aprile 2012, n. 1⁵, la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» è stata «trasferita» (da quelle a legislazione concorrente) in quelle a legislazione esclusiva dello Stato; con la conseguenza (rispetto alla precedente impostazione costituzionale) che, nella suddetta materia, il legislatore statale è competente a stabilire non più solo i principi fondamentali ma l'intera disciplina. Dovendo rimandare (per ovvi motivi) a separata considerazione la valutazione delle disposizioni stabilite dal citato d.lgs. n. 118/2011, per quanto qui rileva deve essere osservato che il legislatore dispone, all'art. 151, comma primo, d.lgs. n. 267/2000, che il bilancio di previsione degli enti locali deve

⁴ Nel senso che il sistema contabile degli enti locali trova disciplina nelle disposizioni di cui al d.lgs. n. 118/2011 e nelle disposizioni del d.lgs. n. 267/2000 e del d.lgs. n. 170/2006 che con quelle non siano incompatibili; dovendosi ritenere condivisibile, al solo fine di evitare il rischio di vuoti normativi, l'impostazione secondo cui anche le disposizioni del richiamato testo unico riguardanti materie non riconducibili alla competenza esclusiva del legislatore statale devono ritenersi vigenti fino a quando non siano approvate (dal legislatore competente) norme di segno diverso. Per una più approfondita trattazione del sistema di diritto positivo in materia di contabilità degli enti locali, vedi L. Sambucci, *La programmazione finanziaria negli enti locali*, Napoli, 2009, 102 ss.; e, da ultimo, L. Sambucci, *La contabilità degli enti territoriali e istituzionali*, in AA.VV., *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Torino, 2013, 349. Sul sistema contabile dello Stato alla luce delle più recenti riforme, vedi M.V. Lupò Avagliano, *Il bilancio dello Stato*, in AA.VV., *Contabilità dello Stato e degli enti pubblici*, cit., 69.

⁵ Come noto, legge cost. 20 aprile 2012, n. 1 reca «introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale»; e, tuttavia, il citato legislatore costituzionale non si limita a rivedere l'art. 81 Cost. ed a stabilire i canoni generali per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio, ma interviene anche su altre disposizioni costituzionali (tra cui, appunto, l'art. 117, ma anche l'art. 119). Sul sistema costituzionale di bilancio, anche alla luce della citata legge cost. n. 1/2012, vedi G. Ladu, *I principi costituzionali e la finanza pubblica*, in AA.VV., *Contabilità dello Stato e degli enti pubblici*, cit., 6.

essere approvato entro il 31 dicembre dell'anno precedente quello cui si riferisce; principio che, peraltro, ha trovato conferma esplicita nella recente legislazione di armonizzazione dei bilanci pubblici⁶, e, segnatamente, all'art. 18, comma primo, lett. a), d.lgs. n. 118/2011⁷. Si tratta di prescrizione che potrebbe sembrare unicamente formalistica ma che, in realtà, è sostanziale, perché, come pure è di elementare percezione, soltanto un bilancio tempestivamente approvato può riuscire ad assicurare le funzionalità sue proprie⁸, le quali attengono, come noto, alla programmazione finanziaria,

⁶ Lo stesso principio si trova ribadito all'art. 24, comma primo, lett. a), d.lgs. 31 maggio 2011, n. 91, recante disposizioni di attuazione dell'art. 2, legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili. Deve essere rilevato, inoltre, che la disposizione di approvare il bilancio di previsione degli enti locali entro il 31 dicembre dell'anno precedente quello cui si riferisce è stabilito esplicitamente anche all'art. 13, comma quarto, d.lgs. n. 170/2006.

⁷ Deve essere osservato, in generale, che il termine del 31 dicembre per l'approvazione del bilancio degli enti locali è stato introdotto dall'art. 13, comma quarto, legge 3 agosto 1999, n. 265, che ha modificato (sostituendolo) l'art. 55, comma secondo, legge n. 142/1990, ove si prevedeva che il bilancio di previsione di comuni e province doveva essere approvato entro il 31 ottobre. Tale ultima disposizione considerava il fatto che il bilancio degli enti locali (come gli altri atti), una volta approvato, doveva essere inviato al Co.Re.Co. per l'esercizio del controllo preventivo di legittimità: quindi, il legislatore, in considerazione della durata del procedimento tutorio (solitamente, non inferiore a trenta giorni), aveva "anticipato" (al 31 ottobre) il termine per l'approvazione del bilancio al fine di rendere possibile che il documento potesse essere produttivo di effetti tempestivamente rispetto all'inizio dell'anno finanziario di riferimento. In precedenza, all'art. 1 *quater*, comma quinto, d.l. n. 55/1983, convertito, con modificazioni, in legge n. 131/1983, era previsto che la relazione previsionale e programmatica e gli schemi di bilancio pluriennale e annuale dovevano essere presentati al consiglio entro il 15 novembre e dovevano essere approvati dallo stesso organo consiliare entro il 15 dicembre (previo espresso pronunciamento in ordine alle eventuali osservazioni formulate dalla regione): se si considera che solo dopo l'approvazione da parte del consiglio, i documenti venivano inviati all'organo di controllo, si può facilmente comprendere come solo molto raramente i bilanci di previsione degli enti locali riuscivano ad essere produttivi di effetti per l'inizio dell'anno finanziario. Tale specifico profilo disfunzionale è venuto meno con l'eliminazione dei controlli preventivi di legittimità sugli atti degli enti locali (e, quindi, anche sul bilancio, il quale, non dovendo più essere inviato all'organo di controllo, è produttivo di effetti con l'adozione della deliberazione approvativa da parte del consiglio); tuttavia, come già visto, i bilanci di previsione degli enti locali continuano ad essere approvati ed a produrre effetti con grave ritardo rispetto all'inizio dell'anno finanziario. Deve anche essere precisato che, inizialmente, all'art. 305, comma primo, r.d. n. 383/1934, era stabilito che i bilanci comunali e provinciali dovevano essere deliberati entro il 15 ottobre dell'anno precedente a quello cui si riferivano.

⁸ È utile ricordare che l'ordinamento contabile, al fine di assicurare la tempestività del bilancio, della programmazione finanziaria, non solo stabilisce prescrizioni fissative del termine entro il quale il bilancio di previsione deve essere approvato, ma prevede anche delle conseguenze molto gravi in caso di inosservanza di tali disposizioni: ad esempio, come accennato, all'art. 141, comma primo, lett. c), d.lgs. n. 267/2000, è previsto che la mancata approvazione nei termini del bilancio comporta lo scioglimento del consiglio. La qual cosa è dimostrativa del fatto che, per l'ordinamento, non è solo fondamentale che si approvi (da parte degli enti locali) il bilancio di previsione, ma è fondamentale che il bilancio sia approvato tempestivamente. (Sul punto, deve anche essere osservato che già all'art. 305 r.d. n. 383/1934, dopo aver fissato, come detto, al 15 ottobre il termine per l'approvazione dei bilanci di comuni e province, il legislatore aveva stabilito che, in caso di inutile decorrenza di tale termine, la compilazione era affidata al prefetto, il quale vi provvedeva per mezzo di un commissario;

alla gestione, al controllo: profili funzionali che, peraltro, sono essenziali al fine della ottimizzazione, della migliore utilizzazione possibile delle risorse disponibili, e, quindi, al fine della effettiva osservanza del principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione (di cui all'art. 97 Cost.)⁹.

Va detto, tuttavia, che, al secondo periodo del citato art. 151, comma primo, (subito dopo la prescrizione che impone che il bilancio di previsione sia approvato entro il 31 dicembre) è previsto che il richiamato termine approvativo può essere differito con decreto del Ministro dell'interno, d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, in presenza di motivate esigenze¹⁰. Tale disposizione non è riprodotta nel d.lgs. n. 118/2011, e neppure nel d.lgs. n. 170/2006, tra i principi fondamentali di armonizzazione dei bilanci pubblici; sono riportate, però, all'art. 15, comma secondo, d.lgs. n. 170/2006, pressoché integralmente, le prescrizioni di cui all'art. 163, comma terzo, d.lgs. n. 267/2000 (ove si disciplinano le modalità di esercizio della gestione in caso di differimento del termine e fino all'approvazione del bilancio), le quali stabiliscono, appunto, che, ove la scadenza del termine per la deliberazione del bilancio di previsione sia stata fissata in un periodo successivo all'inizio

era previsto anche che il commissario prefettizio accertasse le ragioni dell'inadempimento e ne riferisse al prefetto, per gli eventuali provvedimenti da adottarsi nei confronti del segretario e del ragioniere.). Deve anche essere aggiunto, peraltro, che, per poter esplicitare appieno tutte le sue funzionalità, il bilancio degli enti locali non solo deve essere tempestivo (tempestivamente approvato), ma deve essere redatto, predisposto (i documenti di bilancio devono essere predisposti) in scrupolosa osservanza delle prescrizioni contenute stabilite dalla (richiamata) disciplina legislativa, volte ad (stabilita al fine di) assicurare che la programmazione finanziaria possa realizzare gli effetti voluti dall'ordinamento.

⁹ Per approfondimenti in ordine alla ricostruzione dei bilanci pubblici quali strumenti fondamentali in funzione della piena osservanza del principio di buon andamento della pubblica amministrazione di cui all'art. 97 Cost., vedi L. Sambucci, *La programmazione finanziaria*, cit., 115.

¹⁰ Va osservato che la disposizione riprodotta al secondo periodo dell'art. 151, comma primo, d.lgs. n. 267/2000, è stata introdotta dall'art. 13, comma quarto, legge n. 265/1999, che ha modificato il comma secondo dell'art. 55 legge n. 142/1990, fissando, come detto, al 31 dicembre (prima era il 31 ottobre) il termine per l'approvazione del bilancio di previsione di comuni e province ed aggiungendo (il secondo periodo, ove era riportata) la norma che ammette la possibilità di differimento di quel termine (individuando anche l'autorità competente). Deve essere aggiunto che il citato legislatore della novella, non solo ha previsto in modo esplicito la possibilità di differire il termine approvativo del bilancio, ma ne ha anche "delegificato" il procedimento, attribuendo il potere di disporre il differimento all'autorità ministeriale. In effetti, anche negli anni precedenti il termine per l'approvazione del bilancio di previsione degli enti locali era stato differito, ma ciò era avvenuto per legge: cioè, una legge aveva disposto il differimento di tale termine (e non poteva essere diversamente, in quanto quel termine era stabilito da una legge, e, quindi, soltanto una disposizione di legge poteva autorizzarne la deroga). Con la disposizione introdotta dall'art. 13, comma quarto, legge n. 265/1999 (poi riportata all'art. 151, comma primo, d.lgs. n. 267/2000), invece, come visto, il differimento può essere disposto con provvedimento amministrativo (come detto, decreto del Ministro dell'interno, adottato d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze).

dell'esercizio finanziario di riferimento, l'esercizio provvisorio si intende automaticamente autorizzato fino a tale termine e gli enti locali possono effettuare, per ciascun intervento, spese in misura non superiore mensilmente ad un dodicesimo delle somme previste nell'ultimo bilancio definitivamente deliberato, con esclusione delle spese tassativamente regolate dalla legge o non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi. Con ciò deve ritenersi che (la disposizione che prevede) la possibilità di differire il termine per l'approvazione del bilancio degli enti locali, pur non esplicitata, sia sottesa al d.lgs. n. 170/2006, il quale, diversamente, non avrebbe riportato, quale principio fondamentale di armonizzazione dei bilanci pubblici, la disciplina delle modalità di esercizio della gestione in caso di differimento del suddetto termine. In ogni caso, indipendentemente da ogni altra considerazione, deve essere rilevata – in seguito allo “spostamento” della «armonizzazione dei bilanci pubblici» tra le materie a legislazione concorrente – la piena operatività della disposizione (di cui al secondo periodo del secondo comma del citato art. 151 d.lgs. n. 267/2000) che prevede la possibilità di differimento del termine di approvazione del bilancio degli enti locali. In proposito, è sufficiente osservare che il d.lgs. n. 118/2011, come precisato all'art. 1, comma terzo, definisce i «principi in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi strumentali»¹¹, i quali (principi), come è di elementare

¹¹ Ricordato che con il d.lgs. n. 118/2011 è stata data attuazione alle deleghe di cui all'art. 2, comma primo e comma quarto, lett. h), legge 5 maggio 2009, n. 42, conferite, tra l'altro, «al fine di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio» di regioni ed enti locali, è appena il caso di rilevare che la «materia armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi strumentali» non risulta definita nell'ordinamento. Esiste, invece, secondo la definizione costituzionale (art. 117, comma secondo, lett. e, Cost.), attribuita alla competenza del legislatore statale, la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici», che, con tutta evidenza, definisce uno spazio di intervento legislativo profondamente più limitato, riferito essenzialmente alla struttura dei documenti contabili (non solo a carattere preventivo), con l'obiettivo principale di assicurare flussi informativi (riguardanti i dati gestionali) omogenei, e, quindi, suscettibili di essere “lavorati” con maggiore facilità in funzione di controllo e del miglioramento delle successive elaborazioni programmatiche e delle gestioni; mentre la locuzione «sistemi contabili» presenta un carattere pervasivo, che si estende a tutti i diversi profili della contabilità pubblica (dalla programmazione alla gestione, ai controlli), incompatibile con la (ovvero esclusa dalla) riportata definizione costituzionale (che, come visto, riferisce l'armonizzazione ai “bilanci pubblici”, mentre avrebbe potuto esprimersi in termini di “sistemi contabili pubblici”). Peraltro, attribuire allo Stato il potere di (la competenza a) disciplinare (sia pure con finalità armonizzative) i sistemi contabili degli enti locali (e delle regioni) significa riconoscere al legislatore statale uno spazio di intervento anche più ampio di quello esercitato prima della riforma costituzionale del 2001, che aveva trovato sbocco conclusivo nella disciplina (da parte dello stesso legislatore statale) dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali (con d.lgs. 25 febbraio 1995, n. 77, successivamente trasfuso nella parte seconda del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, approvato con d.lgs. n. 267/2000). Una tale impostazione rimane esclusa dalla circostanza che tra le materie (riguardanti gli enti locali) di cui alla lett. p) del secondo comma dell'art. 119 Cost. non si fa alcun riferimento ai sistemi contabili degli enti locali. Ne consegue che con la richiamata legge n. 42/2009 sono state

considerazione, non esauriscono le disposizioni di armonizzazione dei bilanci pubblici, la cui definizione (disciplina), come detto, è, ora, attribuita – ai sensi dell'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost. – al legislatore statale: disposizioni che possono essere rinvenute nel d.lgs. n. 267/2000 (nella parte seconda, per quanto qui rileva). Ora, se la fissazione del termine entro il quale gli enti locali devono approvare i rispettivi bilanci di previsione è stata ragionevolmente ritenuta un principio di armonizzazione dei bilanci pubblici, altrettanto ragionevolmente può farsi rientrare nell'ambito di tale materia anche la disposizione che prevede la possibilità di differire il suddetto termine¹².

conferite (e con il d.lgs. n. 118/2011 sono state attuate) deleghe legislative riguardanti ambiti disciplina (armonizzazione dei sistemi contabili di regioni ed enti locali) non rientranti nella competenza del legislatore statale, e certo eccedenti la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici», e suscettibili di mortificare, per l'ampiezza dello spazio di intervento, l'autonomia normativa degli enti territoriali in materia di contabilità. Si tratta, peraltro, di un'iniziativa non isolata, anzi rientrante nello sforzo «nuova centralizzazione» prodotto dal legislatore statale (soprattutto con riferimento agli aspetti riguardanti la finanza pubblica) – e, in molta parte, assecondato dalla Corte costituzionale – con la finalità di ridimensionare il forte impatto autonomistico (suscettibile di essere) determinato dalla riforma costituzionale del 2001: ad esempio, rimanendo già solo allo specifico ambito ora in considerazione, una delega legislativa del tutto analoga (a quella conferita dal citato art. 2 legge n. 42/2009) è stata conferita dall'art. 2 legge n. 196/2009 «per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni e degli enti locali»: delega attuata con d.lgs. 31 maggio 2011, n. 91 (può essere utile rilevare che, nel 2011, quando sono stati adottati i suddetti decreti delegati nn. 91 e 118 – recanti anche disposizioni non propriamente costituenti principi fondamentali - la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» era ancora annoverata, ai sensi dell'art. 117, comma terzo, Cost., tra le materia a legislazione concorrente). E nella produzione del suddetto sforzo (di «centralizzazione», di «normalizzazione»), il legislatore statale ha utilizzato quale «grimaldello» per interventi ai limiti della coerenza con il sistema costituzionale delle autonomie l'interpretazione ampia, estensiva, delle materie «armonizzazione dei bilanci pubblici» e «coordinamento della finanza pubblica»: le quali (materie), ove intese in senso eccessivamente elastico, sono suscettibili di determinare compromissione dell'autonomia riconosciuta (in misura rinforzata rispetto al precedente assetto costituzionale) agli enti territoriali dal citato legislatore costituzionale del 2001. Vedi anche *sub* note 47 e 48.

¹² Diverso è, ovviamente, ragionare sulla utilità e sulla legittimità costituzionale di una tale disposizione; ma su questo si dirà avanti. Peraltro, la riconducibilità della possibilità di differimento del termine di approvazione del bilancio degli enti locali tra le disposizioni di armonizzazione dei bilanci pubblici e l'attribuzione di tale materia alla competenza del legislatore statale (e, quindi, la piena coerenza delle disposizioni di cui al secondo periodo del primo comma del citato art. 151 d.lgs. n. 267/2000 con le competenze legislative dello Stato), fanno perdere rilevanza alla circostanza che all'art. 15, comma secondo, d.lgs. n. 170/2006 - nel riprodurre il principio di cui all'art. 163, comma terzo, d.lgs. n. 267/2000 (relativo, come detto, alle modalità di gestione in caso di differimento del termine di approvazione del bilancio) – risultano omesse le parole «da norme statali», le quali (appunto) attribuivano esplicitamente la titolarità del potere di differire il termine per l'approvazione del bilancio degli enti locali all'autorità statale (che poteva esercitarlo, come detto, per mezzo di decreto del Ministro dell'interno, d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze): omissione che ragionevolmente induceva a ritenere che il termine approvativo del bilancio degli enti locali potesse essere differito (ovvero la disciplina della possibilità di differimento del suddetto termine potesse essere definita) dal legislatore regionale.

Chiarito che la possibilità di differimento del termine approvativo del bilancio degli enti locali, di cui al secondo periodo dell'art. 151, comma primo, d.lgs. n. 267/2000, è pienamente vigente, va detto che, con la disposizione in esame, l'ordinamento ha inteso dare una risposta (come si dirà, non condivisibile) ad una esigenza obiettiva, di ordine programmatico, finanziario e contabile: quella di porre gli enti locali, ove se ne ravvisi la necessità, nelle condizioni di poter considerare, ai fini della migliore definizione delle scelte programmatiche, le misure finanziarie, spesso molto incisive per la finanza locale, annualmente introdotte dalla decisione di bilancio statale, la quale, come noto, trova definizione, ogni anno, con l'approvazione, proprio a ridosso del 31 dicembre, della legge di bilancio e della legge di stabilità¹³. E, in effetti, se si parte dal presupposto (in verità, indiscutibile) che per fare bene la programmazione finanziaria (e, quindi, per fare bene i bilanci previsionali) è necessario avere precisa conoscenza delle risorse di cui si può disporre, e se è vero (come è vero) che con la legge di stabilità (la quale obiettivamente viene approvata, ogni anno, a ridosso del 31 dicembre¹⁴, e cioè in strettissima prossimità rispetto al termine fissato per la deliberazione del bilancio di previsione degli enti locali) si adottano misure che incidono, direttamente e indirettamente, sulla finanza locale, non è irragionevole la previsione legislativa (al citato art. 151, comma primo, d.lgs. n. 267/2000) di uno strumento che permetta agli stessi enti locali di recepire nei propri bilanci, ovvero di considerare ai fini della propria programmazione finanziaria, le innovazioni introdotte dalla manovra finanziaria statale, spostando in avanti il termine stabilito per l'approvazione dei rispettivi bilanci previsionali.

Deve essere osservato, tuttavia, che il rimedio elaborato dal legislatore, ha prodotto, in via applicativa, conseguenze gravemente disfunzionali, suscettibili di minare la stessa funzionalità della programmazione finanziaria

¹³ Ovviamente, nessuna incidenza è suscettibile di produrre – in relazione al ragionamento che qui si sta compiendo – la circostanza che la legge di stabilità è destinata ad essere superata a partire dal 1° gennaio 2016, come disposto espressamente all'art. 21 legge 24 dicembre 2012, n. 243 (recante disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'art. 81, comma sesto, Cost.): in quanto la definizione della decisione economico-finanziaria avverrà nella legge di bilancio, la quale continuerà ad essere approvata (come è inevitabile) a stretto ridosso del 31 dicembre.

¹⁴ In proposito, può essere utile evidenziare che, negli ultimi venti anni, la legge di stabilità – che fino alla riforma introdotta dalla legge n. 196/2009 si chiamava legge finanziaria – non è mai stata approvata prima del 23 dicembre (e, per nove volte, è stata approvata negli ultimi cinque giorni dell'anno), ad eccezione del 2010, quando è stata approvata il 13 dicembre. Solo in una circostanza, in via del tutto eccezionale, la manovra economico-finanziaria previsionale (per l'anno 2012) è stata approvata (con largo anticipo rispetto alla prassi consolidata) nel mese di novembre, nel 2011, quando la legge di bilancio e la legge di stabilità sono state approvate il 12 novembre, con le leggi nn. 183 e 184 (in pratica, contestualmente all'approvazione dell'assestamento per l'anno 2011, disposto con legge 11 novembre 2011, n. 182).

negli enti locali (e, più in generale, il buon andamento della gestione). È accaduto, infatti, che, fin dalla previsione legislativa, ogni anno il termine per l'approvazione del bilancio degli enti locali è stato differito, prima di due mesi, poi di tre, fino ad arrivare a cinque mesi: infatti, a partire dal 2003, il citato termine approvativo è stato differito alla fine di maggio (ad eccezione del 2007, quando il termine è stato prorogato al 30 aprile)¹⁵. Il differimento del

¹⁵ Con d.m. 16 febbraio 2001, è stato disposto che «il termine per la deliberazione dei bilanci di previsione per l'anno 2001 da parte degli enti locali è differito al 31 marzo 2001» (il termine era già stato differito al 28 febbraio 2001, con d.m. 21 dicembre 2000), evidenziando, in preambolo: «che gli enti locali, in sede di predisposizione dei bilanci di previsione per l'anno 2001, non dispongono di dati certi in ordine ai trasferimenti erariali, in quanto si sta ancora procedendo al loro riparto»; «che recentemente sono stati emanati e stanno per essere emanati provvedimenti amministrativi normativi dettanti i criteri per l'attribuzione di contributi erariali per il cui riparto si attendono specifiche richieste da parte degli enti locali»; «che il processo relativo all'attuazione del federalismo amministrativo comporta scelte organizzative che influiscono conseguentemente sulla predisposizione dei bilanci di previsione»; «le difficoltà incontrate dagli enti locali in sede di prima predisposizione del programma triennale dei lavori pubblici e dell'elenco annuale dei lavori, così come definiti negli schemi-tipo dal decreto del Ministro dei lavori pubblici 21 giugno 2000»; e tenendo conto «del fatto che il programma triennale dei lavori pubblici è un necessario ed indispensabile allegato al bilancio». Alla luce dell'impianto motivativo del decreto richiamato risulta evidente come l'espressione «in presenza di motivate esigenze» sia stata intesa in modo molto ampio, così neutralizzandone la portata limitativa. Peraltro, negli anni successivi le motivazioni addotte dal Ministro dell'interno (nel disporre il differimento del termine per l'approvazione del bilancio) sono state molto più stringate e, sostanzialmente, limitate alle riferite esigenze di raccordo tra legge finanziaria e bilanci previsionali degli enti locali. Ad esempio, con d.m. 20 dicembre 2001, il termine approvativo è stato differito (al 28 febbraio 2002) nella considerazione che «gli enti locali, in sede di predisposizione dei bilanci di previsione per l'anno 2002, non dispongono di dati certi in ordine ai trasferimenti erariali, in quanto la legge finanziaria per l'anno 2002, che disciplina tale aspetto, è in corso di approvazione»; va aggiunto che il termine per l'approvazione del bilancio di previsione 2002 degli enti locali è stato ulteriormente differito al 31 marzo 2002, con d.m. 27 febbraio 2002, «considerato che l'art. 3 del decreto-legge, recante disposizioni urgenti per garantire la funzionalità degli enti locali, approvato dal Consiglio dei Ministri nella riunione del 21 febbraio 2002, apporta modifiche all'art. 24 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, in tema di rispetto del patto di stabilità per l'anno 2002 per gli enti locali, con rilevanti riflessi sulla predisposizione dei bilanci di previsione» (la legge n. 448/2001 era la legge finanziaria per l'anno 2002). Per l'anno 2003, il termine approvativo del bilancio degli enti locali è stato differito, prima, al 31 marzo 2003 (con d.m. 19 dicembre 2002, «considerato che gli enti locali, in sede di predisposizione dei bilanci di previsione per l'anno 2003, non dispongono di dati certi in ordine ai trasferimenti erariali, in quanto la legge finanziaria che disciplina tale aspetto, è in corso di approvazione», e «che gli enti locali delle regioni Molise, Puglia e Sicilia, colpiti dai recenti eventi sismici e fenomeni eruttivi, si trovano a dover affrontare particolari difficoltà gestionali»), poi al 30 maggio 2003, secondo il disposto di cui all'art. 1 d.l. 31 marzo 2003, n. 50, convertito, con modificazioni, in legge 20 maggio 2003, n. 116. Anche per l'anno 2004, il termine per l'approvazione del bilancio è stato differito, prima al 31 marzo 2004, con d.m. 23 dicembre 2003 (nel quale anche si faceva riferimento, a fini motivativi, al fatto che la legge finanziaria era in corso di approvazione), e poi al 31 maggio 2004, su disposizione di cui all'art. 1 d.l. 29 marzo 2004, n. 80, convertito, con modificazioni, in legge 28 maggio 2004, n. 140. Per l'anno 2005, il termine approvativo del bilancio degli enti locali è stato differito, dall'art. 1 d.l. 30 dicembre 2004, n. 314, convertito, con modificazioni, in legge 1 marzo 2005, n. 26, al 28 febbraio 2005: termine che, già in sede di conversione del citato d.l. n. 314/2004 è stato prorogato al 31 marzo 2005; per essere, infine, nuovamente differito al 31 maggio 2005, dall'art. 1 d.l. 31 marzo 2005, n. 44, convertito, con modificazioni, in legge 31 maggio 2005, n. 88. Per l'anno 2006, il termine di

termine approvativo del bilancio degli enti locali ha assunto dimensioni di grave patologia a partire dal 2010, quando l'approvazione del bilancio è stata prorogata fino al 30 giugno; nel 2011, il differimento è stato disposto fino al 31 agosto; e, come visto, per il 2012 e per il 2013, il termine è stato fissato, alla fine, rispettivamente, al 31 ottobre 2012 ed al 30 novembre 2013. Senza voler considerare quanto accaduto negli ultimi tre anni (la gravità del ritardo rende superflua ogni considerazione critica¹⁶), è facile comprendere che anche differire il termine alla fine di maggio significa autorizzare gli enti locali ad approvare i rispettivi bilanci di previsione praticamente a metà esercizio¹⁷; con la conseguenza che, ormai per prassi (visto che ogni anno il termine

approvazione del bilancio degli enti locali è stato differito al 31 marzo 2006, dall'art. 1, comma 155, legge 23 dicembre 2005, n. 266; e, poi, al 31 maggio 2006, con d.m. 27 marzo 2006, nel quale, a fini giustificativi della proroga, si faceva semplicemente riferimento ai motivi rappresentati dall'ANCI («ritenuto che appare necessario ed urgente prorogare ulteriormente il suindicato termine per i motivi rappresentati dall'ANCI»). Per l'anno 2007, il termine è stato differito prima al 31 marzo 2007 (con d.m. 30 novembre 2006, ove era evidenziato che la proroga si rendeva necessaria per il fatto che la legge finanziaria era in corso di approvazione e, quindi, gli enti locali, non disponevano di dati certi in relazione ai trasferimenti erariali) e, poi al 30 aprile 2007, con d.m. 19 marzo 2007, ove, nel preambolo, si faceva riferimento alla «richiesta pervenuta da parte dell'ANCI di un ulteriore differimento del predetto termine, in relazione alle difficoltà di approvazione del bilancio per i vincoli derivanti dall'applicazione della disciplina del patto di stabilità interno per l'anno 2007». Per l'anno 2008, il termine è stato differito prima (con d.m. 20 dicembre 2007) al 31 marzo 2008; poi, al 31 maggio 2008, con d.m. 20 marzo 2008, nel quale, a fini giustificativi della ulteriore proroga, ci si limita semplicemente a scrivere «vista la richiesta pervenuta dall'Associazione Nazionale Comuni Italiani (ANCI) di un ulteriore differimento del predetto termine, in relazione alle difficoltà di approvazione del bilancio». Il termine per l'approvazione del bilancio di previsione per il 2009, è stato differito prima al 31 marzo 2009 (con d.m. 13 dicembre 2008), poi al 31 maggio 2009 (con d.m. 26 marzo 2009). Tuttavia, non può essere ignorato che anche negli anni precedenti (al 1999, quando, come detto, la possibilità di differimento del termine approvativo del bilancio degli enti locali è stata espressamente prevista, con «delegificazione» del relativo procedimento) il termine per l'approvazione del bilancio era stato ripetutamente prorogato: ad esempio, l'art. 1 d.l. n. 55/1983, convertito, con modificazioni, in legge n. 131/1983, disponeva che «il bilancio di previsione dei comuni e delle province per l'anno 1983 deve essere deliberato in pareggio entro il 31 maggio 1983».

¹⁶ Anche se è riduttivo (e, comunque, non giustificativo) volerne rinvenire le ragioni solo nella eccezionalità negativa della congiuntura economico-finanziaria. In verità, la grave patologia segnalata riesce ad evidenziare plasticamente l'inadeguatezza del sistema della «relazioni» finanziarie tra i diversi livelli istituzionali.

¹⁷ Deve essere segnalato che, non di rado, qualche Comune neppure riesce ad (neppure si cura di) osservare il termine come differito (al 31 maggio, e oltre). In proposito, deve essere osservato che in tali casi (in caso di mancata approvazione del bilancio nei termini) trova applicazione, come accennato, la previsione di cui all'art. 141, comma primo, lett. c), d.lgs. n. 267/2000, ove è disposto, che prima di procedere allo scioglimento del consiglio, il Prefetto, con lettera notificata ai singoli consiglieri, assegna al consiglio un termine non superiore a venti giorni per l'approvazione del bilancio; e solo decorso inutilmente tale ultimo termine inizia la procedura di scioglimento del consiglio. Accade, così – ed è accaduto addirittura anche per il bilancio di previsione 2013 (e anche in amministrazioni comunali molto importanti), da approvare entro il 30 novembre - che qualche Comune (ed è eventualità sempre meno infrequente) aspetta, per l'approvazione del bilancio di previsione, che arrivi la lettera del Prefetto (la quale, come ovvio, non partirà il giorno dopo la scadenza del termine), così «guadagnando» (in verità perdendo) almeno un altro mese.

viene differito), la maggior parte dei Comuni approva il proprio bilancio con grave ritardo rispetto all'inizio dell'anno finanziario di riferimento: anche a metà esercizio (come accaduto a partire dal 2003, ad eccezione del 2007), e anche, addirittura, a fine esercizio (come accaduto negli ultimi tre anni): la qual cosa, di fatto, svuota il bilancio (i documenti di bilancio) degli enti locali delle proprie funzionalità¹⁸, riducendolo (riducendo la decisione in ordine alle politiche finanziarie dell'ente) a mero adempimento formale; e rende manifesto il pregiudizio che viene inferto al sistema di programmazione finanziaria e, in generale, al buon andamento dell'amministrazione pubblica.

3. Criticità della disciplina vigente e possibili soluzioni. – In verità, deve essere osservato che a risultare non convincente è proprio la soluzione definita dal legislatore (possibilità di differimento del termine di approvazione del bilancio di previsione degli enti locali)¹⁹.

3.1. - In proposito, è facile rilevare, da un lato, che, in effetti, l'esigenza considerata dall'ordinamento²⁰ potrebbe giustificare un differimento di due mesi (tre mesi sarebbe già un tempo eccessivo), ma mai una proroga sino a maggio o giugno, considerato che per il recepimento degli elementi di innovazione introdotti, nella finanza locale, dalla legge di stabilità (prima, legge finanziaria) non sono certo necessari cinque mesi²¹. Mentre, da altro lato, deve essere evidenziato, sempre criticamente, che se può essere obiettiva l'esigenza considerata dal legislatore, non appare condivisibile una

¹⁸ Un bilancio di previsione approvato a metà esercizio (non solo non può riuscire a svolgere alcuna funzione programmatica, ma) è la negazione dell'attività di programmazione finanziaria; la stessa funzione gestionale è gravemente conculcata, in quanto per (circa) la metà dell'esercizio la gestione finanziaria viene svolta senza che vi sia un bilancio approvato (e, addirittura, come si vedrà, con forti restrizioni): la qual cosa, peraltro, oltre ad essere in contrasto con il principio di buon andamento della pubblica amministrazione, è contraria agli interessi dello stesso ente locale; con grave compromissione anche della funzionalità dei controlli (a causa dei ritardi dei flussi informativi).

¹⁹ E, quindi, non solo l'entità del differimento, che, come visto, ha raggiunto proporzioni del tutto "fuori sistema".

²⁰ L'esigenza, cioè, come detto, di mettere gli enti locali nelle condizioni di recepire nella propria programmazione finanziaria le "innovazioni" introdotte dalla decisione di bilancio statale. Anche su, sul punto, deve essere rilevato che se è vero che la legge di stabilità viene formalmente approvata dal Parlamento a fine dicembre, è altrettanto vero che il disegno di legge di stabilità viene presentato (con il disegno di legge di approvazione del bilancio annuale e del bilancio pluriennale) a metà ottobre (e fino a qualche anno fa, a fine settembre), e, comunque, a metà novembre si riesce a disporre (gli enti locali riescono a disporre) di dati sufficientemente cristallizzati (in esito all'andamento della discussione parlamentare), se si considera che le associazioni rappresentative degli enti locali (ANCI, UPI) sono tra i primi interlocutori del Governo nella definizione della manovra finanziaria.

²¹ In verità, anche a leggere le laconiche motivazioni dei decreti ministeriali dispositivi della proroga, può essere osservato che negli ultimi anni il differimento del termine approvativo del bilancio ha avuto poco a che fare (se non in senso molto lato) con le esigenze di buona programmazione: si è trattato, in verità, di una concessione agli enti locali (le cui difficoltà finanziarie, in molti casi, hanno assunto connotazioni emergenziali a causa della riduzione dei trasferimenti da parte dello Stato e dei vincoli stringenti imposti dal patto di stabilità interno) affinché potessero risolvere i problemi bilancio.

soluzione che, per le distorsioni applicative cui si è esposta (e si espone), oltre a svuotare di fatto le funzioni programmatiche e gestionali dei documenti di bilancio (che viene, così, privato di ogni prerogativa funzionale), rende praticamente inutile la stessa previsione legislativa (di cui all'art. 151, comma primo, d.lgs. n. 267/2000, ora riprodotta all'art. 18, comma primo, lett. a, d.lgs. n. 118/2011, tra i principi di armonizzazione dei bilanci pubblici) di un termine per l'approvazione del bilancio di previsione degli enti locali. In effetti, risulta contraddittoria (e produttiva di effetti disfunzionali: come si è verificato e come continua a verificarsi) la circostanza che l'ordinamento stabilisca un termine entro il quale deve essere compiuta una certa attività (programmazione finanziaria e approvazione del bilancio)²², e, nel contempo, preveda, anche, una possibilità (peraltro, di facile "accesso"²³) che espone la citata norma generale fissativa del termine al rischio di non essere mai osservata. Rischio più che concreto se si considera che, anche a parte le ultime patologie applicative, comunque, a partire dagli scorsi anni Novanta, il termine per l'approvazione del bilancio degli enti locali è stato sempre differito; e che, in ogni caso, la legge di stabilità ovvero la decisione di bilancio sarà sempre approvata a ridosso del 31 dicembre, e, quindi, il problema del recepimento (nei bilanci degli enti locali) delle nuove misure finanziarie ci sarà sempre²⁴, anche quando (pur se in misura grandemente più contenuta) riusciranno a trovare piena attuazione i principi di autonomia finanziaria di cui all'art. 119 Cost., i quali soltanto sono suscettibili di determinare il superamento, in termini di sistema, dei problemi che impediscono la funzionalità della programmazione finanziaria negli enti locali. Con la conseguenza, incompatibile con il sistema, che l'eccezione - il differimento del termine, «in presenza di motivate esigenze» - diventa la regola.

²² E non certo per capriccio formalistico, ma, come detto, per la ragione che solo se tempestivo il bilancio (i documenti di bilancio, la programmazione finanziaria) può riuscire ad assicurare le funzionalità che le sono proprie, fondamentali, come detto, ai fini della piena osservanza del principio di buon andamento della pubblica amministrazione (di cui all'art. 97 Cost.). Ed è talmente importante per l'ordinamento che il bilancio di previsione degli enti locali sia approvato tempestivamente, che, come anche detto, si fa conseguire alla mancata osservanza dei termini stabiliti dalla legge un evento molto grave per la vita dell'ente, quale lo scioglimento del consiglio.

²³ In effetti, la genericità della formula limitativa - «in presenza di motivate esigenze» - utilizzata dal legislatore non è riuscita a tenere il ricorso al differimento del termine approvativo del bilancio, entro limiti fisiologici.

²⁴ Con la conseguenza inevitabile che (dal momento che la manovra economico-finanziaria dello Stato, ogni anno, trova definizione alla fine di dicembre) il termine del 31 dicembre previsto per l'approvazione del bilancio di previsione degli enti locali dovrà essere differito ogni anno, e, quindi, come detto, il richiamato termine (stabilito dalla legge e ritenuto principio fondamentale di armonizzazione dei bilanci pubblici) rischia concretamente, nelle amministrazioni locali, di non essere mai osservato.

La segnalata degenerazione applicativa che ha conosciuto la norma e la certezza che l'attuale situazione (con i bilanci di previsione degli enti locali approvati a metà ed anche a fine esercizio) è del tutto incompatibile con un modello di pubblica amministrazione che ha nella programmazione economico-finanziaria un valore fondamentale, primario, devono indurre l'ordinamento a considerare altre soluzioni.

3.2. - Una prima soluzione, quella più "naturale", sarebbe (come appena accennato) di dare effettiva attuazione ai principi di autonomia finanziaria di regioni ed enti locali di cui all'art. 119 Cost. (come sostituito dall'art. 5 legge cost. n. 3/2001), i quali sono suscettibili di valorizzare l'attività di programmazione economico-finanziaria negli enti territoriali²⁵. In effetti, il legislatore costituzionale citato, individuando (all'art. 119 Cost.) tutte le diverse tipologie di entrate di cui possono disporre le regioni e gli enti locali²⁶ (e che, quindi, dovranno essere riportate nei loro bilanci), stabilisce le basi per porre gli enti locali nelle condizioni di determinare (e, quindi, di conoscere) le risorse di cui potranno disporre in relazione ad un periodo dato e di definire, tempestivamente, una efficace programmazione economico-finanziaria. A regime, pertanto, il nuovo sistema di finanza degli enti territoriali elaborato dal legislatore costituzionale è destinato a determinare il definitivo superamento (con soluzione in radice) dei problemi (della "esigenza obiettiva") che hanno indotto l'ordinamento a prevedere la possibilità di differimento del termine di approvazione del bilancio.

Un'altra soluzione (visto che la effettiva attuazione dell'art. 119 Cost. appare piuttosto in là da venire), di ordine tecnico-contabile, e, comunque, di sistema, potrebbe essere (senza voler, ovviamente, sottovalutare le difficoltà tecniche della sua attuazione, le quali, tuttavia, appaiono meno allarmanti delle conseguenti negative prodotte dal ripetuto differimento del termine approvativo del bilancio) quella di prevedere che il bilancio degli

²⁵ Sulle potenzialità evolutive dei principi di cui all'art. 119 Cost. sulla programmazione finanziaria degli enti locali, vedi, più diffusamente, L. Sambucci, La programmazione finanziaria, cit., 49.

²⁶ Entrate che sono costituite da risorse finanziarie autonome: in parte direttamente determinate dagli stessi enti, in parte derivanti dalla (capacità produttiva della) collettività rappresentata, comunque non dipendenti (se non in misura trascurabile) da scelte (decisioni) di altri livelli istituzionali e in grado di garantire autonomia di spesa. Sul punto, A. Brancasi, Uguaglianze e disuguaglianze nell'assetto finanziario di una repubblica federale, cit., 915, ha rilevato come quelle di cui all'art. 119, comma secondo, Cost. siano «entrate che presentano tre caratteristiche comuni: innanzi tutto, garantiscono autonomia di spesa; inoltre, il loro gettito deriva dalle collettività di cui i relativi sono esponenziali; infine, sono entrate che garantiscono la non dipendenza finanziaria degli enti a cui spettano, nel senso che il loro importo non dipende da decisioni, più o meno occasionali, del livello di governo superiore, ma è stabilmente determinato parametrandolo a grandezze oggettive (il caso delle compartecipazioni), quando non dipende addirittura dall'autonoma volontà dell'ente che ne è titolare (il caso dei tributi e delle entrate propri)».

enti locali consideri un arco temporale, sempre annuale, diverso, però, dall'anno solare (ad esempio, potrebbe andare dal 1° aprile al 31 marzo), e diverso dall'arco temporale considerato dal bilancio dello Stato (che poi è quello che già oggi, nei fatti, avviene): si tratterebbe, cioè, di stabilire che il bilancio degli enti locali e il bilancio dello Stato considerino comunque un arco temporale di pari durata (annuale), ma non coincidente²⁷. Ove, invece, si ritenesse quello della coincidenza di anno finanziario e anno solare a tutti i livelli istituzionali un principio assolutamente insostituibile dell'ordinamento contabile pubblico²⁸, deve essere segnalato come il costante, sistematico differimento del termine approvativo del bilancio di previsione degli enti locali, oltre a presentare, come si dirà, dubbi di costituzionalità, sia in netto contrasto proprio con il suddetto principio. In proposito, è sufficiente evidenziare che, in disparte di ogni altra considerazione, per effetto della ripetuta proroga, negli enti locali la coincidenza tra anno finanziario e anno solare e lo stesso carattere annuale del bilancio di previsione sono divenuti solo una finzione contabile: le amministrazioni locali, infatti, sanno bene di poter contare sul differimento del termine approvativo, e predispongono le proprie attività (funzionali alla programmazione economico-finanziaria) e i

²⁷ Ad esempio, se si stabilisse che il bilancio degli enti locali dovesse essere approvato entro il 31 marzo (quindi, con un anno finanziario che andrebbe dal 1° aprile al 31 marzo), gli stessi enti locali avrebbero tutto il tempo per recepire nei propri documenti di bilancio (nella propria programmazione finanziaria) le innovazioni introdotte dalla legge finanziaria; con il vantaggio, fondamentale, che gli enti locali dovrebbero tornare a lavorare rigorosamente alla programmazione finanziaria, con l'obbligo di approvarlo entro il termine stabilito dalla legge, sapendo di non poter più disporre di proroghe e differimenti. La soluzione indicata, inoltre, sarebbe, comunque, migliorativa rispetto all'attuale situazione: da un lato, infatti, si avrebbe la certezza che il bilancio degli enti locali sarebbe approvato entro la fine di marzo, con una differenza, rispetto alla approvazione del bilancio dello Stato (che, come detto, avviene entro il 31 dicembre) grandemente inferiore rispetto alla attuale, visto che oggi, come anche detto, la maggior parte delle amministrazioni locali approva il bilancio a maggio, a giugno (ad aprile, quando va bene); da altro lato, si avrebbe la certezza che il bilancio degli enti locali riesca finalmente ad essere approvato tempestivamente, prima che inizi l'anno finanziario di riferimento, e, quindi, possa finalmente svolgere le funzioni sue proprie, con grandi vantaggi in termini gestionali.

²⁸ Rilevato che, data la situazione riferita, appare piuttosto forzato continuare a ritenere che a livello di enti locali vi sia coincidenza tra anno finanziario e anno solare ed anche che quello degli enti locali sia un bilancio annuale (ma sul punto si dirà avanti), deve essere ricordato che solo a partire dalla legge 1 marzo 1964, n. 62 (legge Curti) è stata introdotta, nell'ordinamento contabile pubblico, la coincidenza, a tutti i livelli istituzionali, tra anno finanziario (considerato nel bilancio di previsione) ed anno solare: prima di tale legge, infatti, solo il bilancio degli enti locali prendeva in considerazione un arco temporale annuale coincidente con l'anno solare; mentre il bilancio dello Stato prendeva in considerazione un periodo che andava dal 1° luglio al 30 giugno: e ciò secondo le disposizioni di cui alla legge 8 luglio 1883, n. 1455, con la quale il legislatore aveva ritenuto di discostarsi, con riguardo al bilancio dello Stato, dalla gestione per anno solare al fine di provare a porre rimedio al grave inconveniente del frequente ricorso all'esercizio provvisorio. Quindi, solo a partire dalla legge n. 62/19964 vi è coincidenza tra arco temporale considerato dal bilancio dello Stato e arco temporale considerato nel bilancio degli enti locali.

propri adempimenti tecnico-contabili in funzione dell'approvazione del bilancio entro i primi mesi dell'anno finanziario considerato (e non più entro il 31 dicembre, e cioè prima che inizi l'anno finanziario).

4. Differimento del termine di approvazione del bilancio e dubbi di costituzionalità. – In verità, la criticata soluzione definita dal legislatore non solo è scarsamente convincente, ma presenta diversi profili di sospetta incostituzionalità. Si è detto che, ai sensi dell'art. 163, comma terzo, d.lgs. n. 267/2000 (riprodotto all'art. 15, comma secondo, d.lgs. n. 170/2006, con le modificazioni viste), in caso di differimento del termine di approvazione del bilancio degli enti locali in un periodo successivo all'inizio dell'esercizio finanziario di riferimento, l'esercizio provvisorio si intende automaticamente autorizzato sino a tale termine, e che gli enti locali, in tale periodo e fino all'approvazione del bilancio, possono effettuare, per ciascun intervento, spese in misura non superiore mensilmente ad un dodicesimo delle somme previste nell'ultimo bilancio definitivamente deliberato, con esclusione delle spese tassativamente regolate dalla legge o non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi. Si è detto anche che il citato termine approvativo, negli ultimi dieci anni, è stato quasi sempre differito al 31 maggio²⁹ (ma, come visto, anche alla fine di giugno; e, nel 2012 e nel 2013, rispettivamente, alla fine di ottobre ed alla fine di novembre), ai sensi del citato art. 151, comma primo, d.lgs. n. 267/2000. Questo significa che, negli ultimi dieci anni, moltissimi enti locali hanno gestito in esercizio provvisorio praticamente fino a metà anno finanziario (e, in molti casi, anche oltre), con totale svuotamento delle prerogative funzionali (a carattere programmatico e gestionale) del bilancio di previsione, ridotto a mero adempimento formale³⁰. Come accennato, le norme richiamate, o, meglio, sia le norme dispositive del differimento sia quelle che prevedono la possibilità di differimento, sembrano presentare, infatti, profili di dubbia legittimità costituzionale.

4.1. - Un primo profilo di dubbia costituzionalità può essere rilevato in relazione alle prescrizioni di cui all'art. 81, comma quinto, Cost. (come sostituito dall'art. 1 legge cost. 20 aprile 2012, n. 1: in precedenza, il principio era stabilito al secondo comma del citato art. 81), ove è stabilito, tra l'altro, che l'esercizio provvisorio del bilancio non può avere una durata superiore, complessivamente, a quattro mesi. Non sarebbe neppure il caso di osservare che l'applicazione agli enti locali della richiamata disposizione costituzionale

²⁹ Vedi, tuttavia, *sub* note 1, 2 e 15.

³⁰ Il differimento, negli ultimi sei anni, del termine per l'approvazione del bilancio di previsione degli enti locali a metà esercizio (e, addirittura, anche a fine esercizio), la proroga sistematica (praticamente ogni anno a partire dagli scorsi anni Novanta) del suddetto termine approvativo sono elementi sintomatici di una patologia del sistema, aggravata dal suo perpetuarsi; sono dimostrativi della incapacità della maggior parte degli enti locali di definire in modo tempestivo la propria programmazione finanziaria.

deve ritenersi indiscutibile, trattandosi di principio contabile a carattere generale; né si rilevano nell'ordinamento elementi che possono indurre a ritenere le amministrazioni locali sottratte ai principi di contabilità pubblica definiti all'art. 81 Cost. (e, segnatamente, a quello di cui al citato comma quinto)³¹. Sul carattere generale del disposto costituzionale citato, può essere osservato che la mancata approvazione nei termini (e cioè, tempestivamente, prima che inizi l'anno finanziario di riferimento) del bilancio di previsione costituisce, per l'ordinamento, una situazione eccezionale, dovuta a ragioni di ordine tecnico (e non alla volontà di non approvare il bilancio, manifestazione volitiva, questa, che ha un preciso significato politico, quale manifestazione di sfiducia del Parlamento al Governo, il quale, in tal caso, non potrebbe sottrarsi alle dimissioni³²). Proprio al fine di impedire, a fronte di una situazione eccezionale, che la gestione pubblica possa subire un arresto (ovvero delle disfunzioni dovute alla mancanza del documento autorizzativo sulla base del quale poter procedere alla gestione), il legislatore costituzionale ha previsto, al citato art. 81, comma quinto, Cost., l'esercizio provvisorio, quale strumento che, nelle more della (prossima, appena ritardata) approvazione del bilancio, riesce ad assicurare continuità alla gestione, la quale, comunque, potrà avvenire solo entro termini quantitativi contenuti, limitati³³. Tuttavia, lo stesso legislatore costituzionale ha fissato un termine, di quattro mesi, oltre il quale si esclude la possibilità stessa che il

³¹ Deve, peraltro, essere aggiunto che il richiamo alla prescrizione (limitativa della durata dell'esercizio provvisorio del bilancio) di cui all'art. 81, comma quinto, Cost. costituisce già un importante temperamento rispetto alla disciplina recata, sul punto specifico, dal legislatore ordinamentale, il quale, all'art. 163, comma primo, d.lgs. n. 267/2000, limitava a due mesi la durata massima dell'esercizio provvisorio negli enti locali.

³² In tal senso, A. Barettoni Arleri, *Lezioni di contabilità di Stato*, Roma, 1986, 293, ha osservato che l'esercizio provvisorio costituisce «una salvaguardia della libera e compiuta espressione della funzione di indirizzo per ogni ipotesi di ritardo da attribuire a cause diverse da quelle di sfiducia nei confronti del Governo attraverso la mancata approvazione del bilancio»; evidenziando, altresì, che, «ove la volontà politica del Parlamento, espressa o tacita, fosse quella di non approvazione del bilancio proposto entro il 31 dicembre, ciò comporterebbe senza dubbio le dimissioni del Gabinetto. La ragione è da ricercare nella presunzione di sfiducia politica che accompagna il rifiuto parlamentare, implicito o esplicito, di approvazione».

³³ In Costituzione non sono fornite indicazioni in ordine alle modalità ed ai limiti della gestione nel corso dell'esercizio finanziario. Le restrizioni di ordine gestionale nel corso dell'esercizio provvisorio sono stabilite dal legislatore: come detto, all'art. 163 d.lgs. n. 267/2000 ed all'art. 15 d.lgs. n. 170/2006, con riguardo agli enti locali; all'art. 32 legge n. 196/2009, con riguardo allo Stato. Può essere utile rilevare che mentre l'esercizio provvisorio del bilancio dello Stato avviene sulla base delle previsioni contenute nel progetto di bilancio che è in corso di approvazione, negli enti locali per la gestione nel corso dell'esercizio provvisorio si fa riferimento all'ultimo bilancio deliberato. Sulle modalità di gestione nel corso dell'esercizio provvisorio negli enti locali, vedi, da ultimo, L. Sambucci, *La contabilità degli enti territoriali e istituzionali*, cit., 370.

bilancio di previsione non sia approvato³⁴: un termine, trascorso il quale l'esigenza di assicurare continuità alla gestione viene ritenuta, dall'ordinamento, cedevole rispetto all'esigenza di certezza della gestione pubblica (la quale, come detto, può avvenire solo sulla base di un bilancio approvato, esclusa l'ipotesi di esercizio provvisorio), di certezza programmatica e politica (approvando il bilancio, come detto, si approvano gli obiettivi della programmazione economico-finanziaria, si stabiliscono lo strumento per la gestione ed i limiti alla gestione stessa). Si tratta di considerazioni che, a maggior ragione, valgono per gli enti locali³⁵. Con la conseguenza che deve escludersi che il legislatore ordinario (ovvero l'autorità statale) possa, in sostanza, autorizzare l'esercizio provvisorio del bilancio degli enti locali - differendo il termine per l'approvazione oltre la fine del mese di aprile - per un periodo di tempo complessivamente superiore al limite stabilito all'art. 81, comma quinto, Cost.: di qui, la dubbia costituzionalità, in relazione al profilo considerato, dei provvedimenti (legislativi e amministrativi) prorogativi oltre il 30 aprile del termine per l'approvazione del bilancio di previsione degli enti locali.

Sulla questione, peraltro, deve essere aggiunto che le norme dispositive del differimento del termine di approvazione del bilancio degli enti locali oltre la fine di aprile appaiono in contrasto con le prescrizioni di cui all'art. 151, comma primo, d.lgs. n. 267/2000. Se è vero, infatti, che la disposizione ultima citata non stabilisce un termine ultimo per il differimento (come, in verità, sarebbe stato necessario, per ragioni di certezza ordinamentale); è altrettanto vero che la norma non può che essere interpretata in modo coerente con le altre disposizioni dell'ordinamento e, comunque, con i principi costituzionali. In tal senso, la ragione della mancata esplicitazione (del termine ultimo del differimento) può essere rinvenuta nel fatto che il

³⁴ Si è già detto che la mancata approvazione nei termine del bilancio degli enti locali comporta lo scioglimento del consiglio (art. 141, comma primo, lett. c, d.lgs. n. 267/2000). A livello statale non è prevista dall'ordinamento una sanzione esplicita nell'ipotesi di mancata approvazione del bilancio entro la fine di aprile (in caso di autorizzazione dell'esercizio provvisorio del bilancio per la durata massima possibile: come detto, quattro mesi). Sembra di poter condividere, sulla questione, l'orientamento della dottrina, secondo cui la mancata approvazione del bilancio costituisce manifestazione implicita di sfiducia, del Parlamento, nei confronti del Governo. In tal senso, A. Barettoni Arleri, *Lezioni di Contabilità di Stato*, cit., 109, ha osservato che «la mancata decisione di bilancio entro il termine dell'esercizio provvisorio concesso costituirebbe nel rapporto costituzionale espressione implicita di sfiducia nei confronti del Governo proponente»; la qual cosa, secondo la dottrina citata, testimonia, peraltro, come, nell'ipotesi di contrasto tra «riserva dell'espressione parlamentare e funzionalità amministrativa», la Costituzione privilegia la tutela della prima.

³⁵ Dove obiettivamente, soprattutto a causa delle ristrettezze finanziarie che da diversi anni condizionano la gestione, è maggiore il rischio che trovino evasione alcuni dei principi di bilancio stabiliti dalla legge (equilibrio tra entrate e spese, trasparenza della programmazione finanziaria, e, quindi, delle scelte finanziarie, attendibilità delle previsioni), con conseguenze negative che possono solo aggravare la difficile situazione nella quale si trovano gli enti locali.

legislatore dell'ordinamento degli enti locali ha evidentemente ritenuto che tale termine risultasse con sufficiente chiarezza dal complesso delle disposizioni ordinamentali. E sul punto specifico rileva, innanzitutto, l'art. 163, comma terzo, d.lgs. n. 267/2000 (riprodotto, con adattamenti, all'art. 15, comma secondo, d.lgs. n. 170/2006), ove si dispone, tra l'altro, che, qualora la scadenza del termine per la deliberazione del bilancio di previsione degli enti locali sia stata fissata in un periodo successivo all'inizio dell'esercizio finanziario di riferimento, l'esercizio provvisorio si intende automaticamente autorizzato fino a tale termine³⁶. La disposizione ultima citata, tuttavia, anche al fine di individuare il termine ultimo di differimento, deve necessariamente essere posta in combinazione con le altre prescrizioni stabilite dall'ordinamento in materia di esercizio provvisorio del bilancio. E così, vengono in rilievo: il disposto di cui all'art. 163, comma primo, d.lgs. n. 267/2000 (il quale, però, non è stato riprodotto nel d.lgs. n. 170/2006), ove si stabilisce che l'organo consiliare dell'ente può deliberare l'esercizio provvisorio del bilancio per un periodo non superiore a due mesi³⁷; e, comunque, il principio generale di cui all'art. 81, comma quinto, Cost., in base al quale, come detto, l'esercizio provvisorio del bilancio non può avere una durata superiore, complessivamente, a quattro mesi. Si tratta di considerazioni che permettono di concludere che una interpretazione coerente con il sistema ordinamentale della disposizione (di cui al citato art. 151, comma primo) ammissiva del differimento del termine di approvazione del bilancio degli enti locali rende possibile la proroga del suddetto termine nella misura di due mesi, e, in ogni caso, mai in misura superiore a quattro mesi. Di qui, il contrasto dei provvedimenti (legislativi ed amministrativi) che negli ultimi dieci anni hanno prorogato oltre la fine del mese di aprile il termine per l'approvazione del bilancio, anche con le stesse prescrizioni di cui all'art. 151, comma primo, d.lgs. n. 267/2000. Dovendosi evidenziare, in ultima

³⁶ Questo significa, evidentemente, che fino all'approvazione del bilancio (entro il termine come differito) l'ente locale potrà gestire in via provvisoria, e, quindi, entro limiti ridotti, stringenti, già visti (come detto, la disposizione richiamata stabilisce anche che, nel corso dell'esercizio provvisorio, gli enti locali possono effettuare, per ciascun intervento, spese in misura non superiore mensilmente ad un dodicesimo delle somme previste nell'ultimo bilancio definitivamente deliberato, con esclusione delle spese tassativamente regolate dalla legge o non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi).

³⁷ Deve, tuttavia, essere osservato che al citato art. 163, comma primo, si collega il potere dell'organo consiliare di autorizzare l'esercizio provvisorio (per un periodo non superiore a due mesi) all'ipotesi in cui al 31 dicembre fosse ancora in corso il controllo preventivo di legittimità sul bilancio dell'ente locale (previsto all'art. 133, comma primo, d.lgs. n. 267/2000) da parte dell'organo regionale di controllo: poteva capitare, infatti, che il l'organo consiliare dell'ente approvasse tempestivamente il bilancio, e, tuttavia, questo, al 31 dicembre non fosse ancora produttivo di effetti perché non era giunto a conclusione il procedimento tutorio. Si è accennato, tuttavia, a come tale controllo sia venuto meno per effetto della riforma costituzionale del 2001.

conclusione sul punto, che la diversa interpretazione del richiamato art. 151, comma primo, quale disposizione ammissiva della possibilità di differimento del termine approvativo del bilancio degli enti locali anche in misura superiore a quattro mesi, renderebbe la norma stessa costituzionalmente illegittima in relazione all'art. 81, comma quinto, Cost. (per le ragioni già evidenziate)³⁸.

4.2. - Sotto altro profilo, i dubbi di costituzionalità riguardano il contrasto delle norme esaminate - di quelle che ammettono la possibilità di differimento e di quelle che differiscono oltre la fine del mese di aprile il termine per l'approvazione del bilancio degli enti locali - con il principio di buon andamento della pubblica amministrazione che trova definizione all'art. 97 Cost., quale valore di riferimento del sistema amministrativo e dell'azione pubblica. In proposito, è già stato evidenziato come la programmazione finanziaria e i bilanci pubblici (quale complesso dei documenti nei quali, come detto, trova definizione la programmazione finanziaria stessa) costituiscano, nel rinnovato sistema di pubblica amministrazione (come profondamente evolutosi negli ultimi quindici anni) strumenti strettamente funzionali ai principi di cui all'art. 97 Cost.: la definizione preventiva e trasparente degli obiettivi (in termini di programmi, progetti, risultati, anche nella loro proiezione pluriennale) che l'amministrazione pubblica si propone di realizzare nel corso dell'arco temporale considerato, con evidenziazione anche di limiti chiari alla gestione delle risorse, costituisce oggi (oltre che guida dell'azione amministrativa, secondo le finalità istituzionali sue proprie) mezzo insostituibile per la migliore gestione, in osservanza dei principi di efficienza, di efficacia e di economicità³⁹, i quali costituiscono l'essenza del principio di buon

³⁸ Sulle possibili conseguenze, in presenza di una disposizione che differisce il richiamato termine approvativo oltre la fine di aprile, della approvazione, da parte di un ente locale, del proprio bilancio di previsione oltre il mese di aprile, e cioè entro la proroga ma, comunque, oltre il termine di quattro mesi (stabilito all'art. 81, comma secondo, Cost.) di durata massima dell'esercizio provvisorio, vedi L. Sambucci, La programmazione finanziaria, cit., 265, ove si rileva conclusivamente che le conseguenze negative di un eventuale accertamento giurisdizionale del contrasto dei provvedimenti dispositivi della proroga (oltre il mese di aprile) con le prescrizioni costituzionali richiamate, rimangono a carico dell'ente: si vuole dire, cioè, che tale ente, nell'ipotesi considerata, non potrà giustificare la propria condotta (approvazione del bilancio di previsione a maggio) con il fatto che il termine era stato differito oltre il mese di aprile da una legge dello Stato o da un decreto ministeriale.

³⁹ Si è anche evidenziato come l'attività di programmazione economico-finanziaria e i documenti di bilancio siano fondamentali non solo per fini strettamente e direttamente gestionali (e programmatori), ma anche per rendere possibile (attraverso l'individuazione e la rappresentazione chiara degli obiettivi, dei programmi, dei risultati da realizzare, dei parametri di efficienza, efficacia ed economicità) l'effettivo esercizio dei controlli di tipo gestionale, e cioè di quei controlli volti al miglioramento dei risultati della gestione (e, quindi, direttamente funzionali, con gli altri strumenti amministrativi introdotti dall'ordinamento, alla piena osservanza dei principi di cui all'art. 97 Cost. ed alla realizzazione effettiva del nuovo modello di pubblica amministrazione).

andamento della pubblica amministrazione. Ora, risulta ben evidente come una norma (un provvedimento) che differisce in pratica a metà esercizio l'approvazione (e, quindi, l'efficacia) di una attività (di bilancio) che per assolvere seriamente (utilmente) le evidenziate funzioni dovrebbe essere approvata (e produrre effetti) prima dell'inizio dell'anno finanziario, di fatto vanifichi le finalità programmatiche e gestionali del bilancio⁴⁰, il quale, svuotato delle sue funzioni essenziali, viene così ridotto, negli enti locali, a mero adempimento formale⁴¹: in insanabile contrasto con i principi di cui all'art. 97 Cost., la cui effettività rimane irrimediabilmente compromessa dal mancato (ovvero dal cattivo) funzionamento dell'attività di programmazione economico-finanziaria⁴². Il principio costituzionale di buona amministrazione trova detrimento anche nella circostanza che, come detto, in caso di differimento del termine approvativo (ai sensi dell'art. 151, comma primo, d.lgs. n. 267/2000), fino alla approvazione del bilancio la gestione avverrà in termini ridotti, limitati, secondo le prescrizioni di cui all'art. 163 d.lgs. n. 267/2000 ed all'art. 15 d.lgs. n. 170/2006, le quali (come anche visto) stabiliscono che nel suddetto periodo possono essere effettuate, per ciascun intervento, spese in misura non superiore mensilmente ad un dodicesimo delle somme previste nell'ultimo bilancio definitivamente deliberato (con esclusione delle spese tassativamente regolate dalla legge o non suscettibili

⁴⁰ In verità, l'approvazione a metà esercizio (quando, tra l'altro, dovrebbe essere già a buon punto la definizione degli obiettivi programmatici per l'anno successivo) del bilancio, se può costituire una sicura comodità contabile (la quale, tuttavia, rende praticamente inutile il documento), determina serio pregiudizio anche per gli stessi enti locali, i quali, oltre a privarsi dell'attività di programmazione economico-finanziaria (che, come noto, è strumento in grado di ottimizzare l'impiego delle risorse a disposizione), si costringono a gestire per molta parte dell'anno finanziario nei termini ridotti previsti dalla (richiamata) disciplina dell'esercizio provvisorio. Beninteso, gli enti locali potrebbero evitare di doversi trovare nella suddetta situazione approvando tempestivamente il bilancio di previsione: infatti, il differimento del termine approvativo non impedisce agli enti locali di approvare il bilancio prima della scadenza.

⁴¹ Risulta del tutto indiscutibile, infatti, che un bilancio di "previsione" che viene approvato a metà esercizio non è suscettibile di svolgere alcuna funzione programmatica (la quale, per definizione, deve essere definita, per essere tale, prima che inizi il periodo considerato); e, nell'ipotesi considerata, anche la stessa funzione gestionale, come detto, risulta gravemente vulnerata se si considera che per quasi la metà dell'anno finanziario in corso la gestione dell'ente (delle entrate e delle spese previste nell'ultimo bilancio deliberato) viene esercitata (come detto, in termini, comunque, significativamente stringenti) senza che vi sia un bilancio approvato. Così come appare indiscutibile, per le ragioni sopra evidenziate, che un bilancio di previsione approvato praticamente a metà esercizio costituisce circostanza suscettibile da sola di pregiudicare il principio di buon andamento della pubblica amministrazione (di cui all'art. 97 Cost.).

⁴² Peraltro, sul punto specifico, possono essere rinvenuti precedenti giurisprudenziali che hanno escluso la fondatezza dei dubbi di costituzionalità evidenziati: si tratta di Cons. St., V, 15 dicembre 2005, n. 7122 e di TAR Lazio, Latina, 18 febbraio 2005, n. 253, in Foro amm. TAR, 2005, 439. Per una valutazione critica delle determinazioni della giurisprudenza citata, vedi L. Sambucci, Il controllo giurisdizionale del bilancio degli enti locali: un'occasione persa?, in Riv. Corte conti, 2007, 208.

di pagamento frazionato in dodicesimi). Ora, le restrizioni gestionali che gli enti locali si trovano a dover affrontare anche per lungo tempo, pur se del tutto ragionevoli in considerazione della emergenza della situazione (l'ente non è riuscito ad approvare tempestivamente il bilancio di previsione e deve, comunque, essere assicurata la continuità della gestione amministrativa fino all'approvazione del nuovo bilancio), certamente non rispondono ai criteri di efficienza, efficacia ed economicità della gestione posti a fondamento del principio di buon andamento della pubblica amministrazione; se, poi, la suddetta situazione di provvisorietà gestionale si ripete sistematicamente ogni anno (da una ventina d'anni) e riguarda la quasi totalità degli enti locali, diventa difficile non rilevare la complicata compatibilità con i principi di cui all'art. 97 Cost. della disposizione legislativa ammissiva del differimento del termine di approvazione del bilancio di previsione degli enti locali⁴³.

4.3. - Il costante, ripetuto, differimento del termine di approvazione del bilancio di previsione degli enti locali (le norme che lo dispongono e quelle che lo rendono possibile) appare, inoltre, difficilmente compatibile, da un lato, con le disposizioni di cui all'art. 81, comma quarto, Cost. (come sostituito dall'art. 1 legge cost. n. 1/2012)⁴⁴, ove si stabilisce, tra l'altro, il principio di annualità del bilancio: si stabilisce, cioè, in Costituzione, quale principio generale della contabilità pubblica - peraltro, ribadito dalle disposizioni ordinamentali con riguardo a tutti i livelli istituzionali, e, come visto, dai principi di armonizzazione dei bilanci pubblici - che il bilancio di previsione deve essere approvato ogni anno e (quindi) deve avere una durata annuale: deve prendere in considerazione, nel breve periodo, ai fini della definizione della programmazione finanziaria, un arco temporale annuale. Ora, non appare forzato ritenere che una prassi in base alla quale ogni anno, sistematicamente, viene prorogato il termine per l'approvazione del bilancio è suscettibile di vulnerare il richiamato principio costituzionale di annualità, in quanto, ormai gli enti locali - ben sapendo che il termine verrà differito - da un punto di vista tecnico, predispongono gli adempimenti contabili in funzione dell'approvazione del bilancio di previsione (non più entro il 31 dicembre, ma) per la fine del mese di aprile (nella migliore delle ipotesi); elaborano la programmazione finanziaria di breve periodo tenendo conto

⁴³ In verità, la situazione descritta (con la maggior parte degli enti locali incapaci di approvare tempestivamente il bilancio di previsione), per la sua cronicità, costituisce un segnale di grave allarme (tuttavia, scarsamente percepito ovvero sottovalutato dall'ordinamento), in quanto dimostrativa delle spesso insuperabili difficoltà finanziarie in cui versano gli enti locali, soprattutto in seguito all'irrigidimento dei vincoli stabiliti dal patto di stabilità interno; ed indicativa del collassamento delle relazioni finanziarie tra Stato ed amministrazioni autonome.

⁴⁴ All'art. 81, comma quarto, Cost. si dispone che «le Camere ogni anno approvano con legge il bilancio e il rendiconto consuntivo presentati dal Governo»: tale principio, prima della citata riforma costituzionale del 2012, era enunciato al primo comma dell'art. 81.

dei fatti e degli andamenti gestionali posti in essere e rilevati nei primi mesi dell'anno finanziario; conducono la gestione finanziaria, in via provvisoria, per cinque, sei mesi (sempre quando va bene), sulla base del bilancio scaduto. Mentre, da un punto di vista politico-amministrativo, il sistematico differimento del termine di approvazione del bilancio degli enti locali allontana gli amministratori dall'impegno programmatico, dalla cultura della programmazione, quale (come detto) attività essenziale in funzione dell'attuazione del principio di buon andamento della pubblica amministrazione (e, quindi, della realizzazione di migliori risultati gestionali): quegli amministratori, infatti, non produrranno alcuno sforzo al fine di rendere tempestiva (e, quindi, utile per le finalità evidenziate) la programmazione economico-finanziaria, in quanto sono ben a conoscenza del fatto che il termine approvativo del bilancio sarà differito anche a metà esercizio⁴⁵. È facile, pertanto, constatare che, oggi, il bilancio di previsione degli enti locali solo formalmente è annuale, mentre, nella sostanza, è divenuto un bilancio semestrale (o poco più)⁴⁶.

In relazione ad altro profilo, il sistematico differimento del termine approvativo del bilancio degli enti locali risulta difficilmente compatibile con il principio di armonizzazione dei bilanci pubblici, il quale, come detto, ha trovato riconoscimento costituzionale in seguito a legge cost. n. 3/2001. Ora, se obiettivo dell'ordinamento – con la previsione costituzionale del principio di armonizzazione dei bilanci pubblici – è quello di predisporre uno strumento che, a fronte del rinforzo delle autonomie e del rispettivo potere normativo (quindi, anche in materia di contabilità), e nel rispetto delle prerogative degli enti territoriali, potesse definire un sistema armonico e coordinato dei bilanci pubblici, volto al miglior funzionamento degli strumenti finanziari, sia a carattere determinativo che di controllo e monitoraggio⁴⁷; escludendo che a

⁴⁵ Peraltro, tale aspetto – e, cioè, il sostanziale disimpegno degli amministratori onorari degli enti locali rispetto allo sforzo di programmazione finanziaria – in disparte delle (odierne) oggettive difficoltà finanziarie degli enti locali, costituisce conseguenza del carattere tradizionalmente derivato della finanza degli enti locali e dimostrazione della mancata attuazione dei principi di cui all'art. 119 Cost., i quali erano destinati a determinare il superamento di quel carattere (finanza derivata) ed a realizzare una effettiva autonomia finanziaria delle regioni e degli enti locali, in coerenza e, anzi, quale connotato fondamentale del rinforzato sistema costituzionale delle autonomie.

⁴⁶ Un bilancio di previsione che ogni anno (da dieci anni) viene approvato a maggio, a giugno, a luglio (quando va bene), e rimane vigente nella sua pienezza fino al 31 dicembre, di fatto non è un bilancio annuale (ovvero lo è solo nella intestazione). Un bilancio approvato a novembre e anche a dicembre (come accaduto per il 2012 e per il 2013), pur se formalmente definito previsionale, è un documento a carattere praticamente consuntivo.

⁴⁷ Più in concreto, come accennato, con la uniformazione dei bilanci pubblici si intende rendere più agevole la rilevazione e la lettura dei dati finanziari, in funzione della verifica di compatibilità con gli obiettivi generali di finanza pubblica; e la valutazione dei risultati, in funzione del rafforzamento della logica efficientista che deve orientare l'azione amministrativa e la gestione delle pubbliche risorse. Si tratta, ovviamente, di obiettivi più che condivisibili; il rischio (che deve essere

ciò potessero essere di ostacolo le differenze strutturali dei documenti di bilancio ai diversi livelli istituzionali, e, quindi, in sostanza, le modalità di rappresentazione in bilancio delle previsioni di entrata e di spesa⁴⁸. Ebbene,

assolutamente scongiurato), tuttavia, è quello di ridimensionare la funzione programmatoria del bilancio pubblico, il quale verrebbe ridotto a documento a carattere meramente informativo. Obiettivamente, il sistematico differimento del termine di approvazione del bilancio degli enti locali va (come detto) nella direzione temuta, determinando (a parte il resto) uno svuotamento della funzione programmatoria del bilancio (ma si tratta di aspetto che determina grave detrimento anche rispetto alla funzione informativa). Ma, sul punto, devono essere segnalate criticamente le disposizioni di cui all'art. 9 d.lgs. n. 118/2011, ove si stabilisce, al primo periodo, che il sistema di bilancio delle regioni e degli enti locali «costituisce lo strumento essenziale per il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione»; mentre al secondo periodo si dispone che «le sue finalità sono quelle di fornire informazioni in merito ai programmi futuri, a quelli in corso di realizzazione ed all'andamento dell'ente, a favore dei soggetti interessati al processo di decisione politica, sociale ed economico-finanziaria». Si tratta, con tutta evidenza, di disposizioni che richiedono di essere raccordate: infatti, le finalità del bilancio di regioni ed enti locali non possono essere solo a carattere informativo: lo escludono i principi generali dell'ordinamento contabile pubblico; ed è escluso con chiarezza anche al primo periodo della disposizione riportata, ove, come visto, si evidenzia il carattere essenziale del bilancio in funzione della «programmazione, previsione, gestione e rendicontazione». Più probabilmente, ponendo in necessaria combinazione le diverse disposizioni, il legislatore delegato ultimo citato ha voluto stabilire, con una formula infelice, il principio di generale accessibilità al bilancio di previsione; e, tuttavia, rimane da rilevare la "disattenzione", del legislatore rispetto alla funzione programmatoria del bilancio degli enti locali (e delle regioni).

⁴⁸ In ordine alla definizione della nozione di «armonizzazione dei bilanci pubblici» deve essere rilevato, in aggiunta a quanto osservato *sub* nota 11, che dal legislatore sono venute indicazioni non risolutive, quando non contraddittorie. In proposito, all'art. 1, comma primo, d.lgs. n. 170/2006, è stabilito che «l'armonizzazione dei bilanci pubblici ha per oggetto l'omogeneità dei bilanci e dei sistemi di rilevazione contabile delle regioni e degli enti locali, rispetto al bilancio dello Stato e le consequenziali procedure di consolidamento dei conti pubblici anche ai fini di garanzia degli equilibri di finanza pubblica e del rispetto del patto di stabilità e crescita». Non sono rinvenibili, invece, indicazioni di ordine definitorio nel d.lgs. n. 118/2001 e nel d.lgs. n. 91/2011, i quali pure, come visto, disciplinano l'armonizzazione, rispettivamente, dei bilanci di regioni ed enti locali e delle altre amministrazioni pubbliche. Deve, inoltre, essere rilevato che, in ordine alla esatta portata della locuzione «armonizzazione dei bilanci pubblici» e della definizione dello spazio di intervento reso possibile dalla materia, non è stata di grande aiuto neppure la giurisprudenza costituzionale, il cui contributo sul punto è risultato piuttosto incerto, lontano dal riuscire a definire una linea di demarcazione tra «armonizzazione dei bilanci pubblici» e «coordinamento della finanza pubblica», ritenute, anzi, un'endiadi (Corte cost. 16 gennaio 2004, n. 17, in *Giur. cost.*, 2004, 118), e, quindi, due locuzioni coordinate con cui si esprimerebbe un unico concetto. L'impressione che si ricava è che la Corte costituzionale abbia voluto ritenere la «armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» un'unica materia, considerando la «armonizzazione dei bilanci pubblici» quasi sussunta nel «coordinamento della finanza pubblica»: in proposito, vedi, *ex multis*, Corte cost. 23 dicembre 2004, n. 414, in *Giur. cost.*, 2004, 3521, ove pur facendosi riferimento alla materia di cui all'art. 117, comma terzo, Cost. («armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario»), la Corte si sofferma solo sul «coordinamento della finanza pubblica», rilevando che sarebbe, «più che una materia, una funzione che, a livello nazionale, e quanto alla finanza pubblica nel suo complesso, spetta allo Stato», il quale «deve limitarsi a porre i principi ai quali la regione deve ispirare la sua condotta finanziaria». Si tratta di impostazione non condivisibile: «armonizzazione dei bilanci pubblici» e «coordinamento della finanza pubblica» indicano due materie ovvero due profili funzionali distinti posti dal legislatore costituzionale a presidio della unità e degli equilibri della finanza pubblica (alla luce del rinforzo del

se quelle riportate (in sintesi essenziale) costituiscono le finalità perseguite dal citato legislatore costituzionale, risulta incoerente rispetto al tratteggiato profilo teleologico, e con le stesse esigenze di armonizzazione dei bilanci pubblici (ritenute dall'ordinamento meritevoli di presidio costituzionale), una situazione (e le disposizioni normative che tale situazione rendono possibile) in cui il bilancio di previsione dello Stato viene approvato alla fine di dicembre (e, quindi, tempestivamente rispetto alle prescrizioni di legge) e il bilancio di previsione degli enti locali viene approvato a metà esercizio⁴⁹. Si tratta di impostazione che, peraltro, trova facile dimostrazione nella circostanza (già riferita) che all'art. 18, comma primo, lett. a), d.lgs. n. 118/2011, si stabilisce, quale principio generale di armonizzazione dei bilanci pubblici, che le amministrazioni pubbliche devono approvare il rispettivo bilancio di previsione entro il 31 dicembre.

sistema delle autonomie) ed a garanzia dell'effettivo concorso di tutte le amministrazioni pubbliche al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica: con la (per mezzo della) prima («armonizzazione dei bilanci pubblici»), il legislatore statale interviene (è posto nelle condizioni di intervenire), per le finalità descritte, sulla struttura degli strumenti contabili (previsionali e consuntivi), a carattere programmatico e gestionale; con la seconda («coordinamento della finanza pubblica»), il legislatore statale interviene sulle condotte finanziarie delle amministrazioni pubbliche. E, d'altra parte, come accennato, da ultimo, è stato lo stesso legislatore costituzionale ad aver voluto tenere distinte (a marcare ulteriormente la distinzione tra) le due materie, «spostando» (ai sensi dell'art. 3, comma primo, lett. a, legge cost. n. 1/2012) solo la «armonizzazione dei bilanci pubblici» (dalle materie a legislazione concorrente, di cui all'art. 117, comma terzo, Cost.) tra le materie di competenza del legislatore statale (di cui all'art. 117, comma secondo, Cost.). In verità, proprio nella riferita impostazione della giurisprudenza costituzionale trovano spiegazione le incertezze, le contraddittorietà, l'approssimazione, di alcune disposizioni legislative che confondono «armonizzazione dei bilanci pubblici» e «coordinamento della finanza pubblica», e, anzi, fanno della prima uno strumento funzionale alla seconda: ad esempio, all'art. 1, comma primo, d.lgs. n. 118/2011 si stabilisce, tra l'altro, che le disposizioni recate dallo stesso decreto (che, come detto, disciplina l'armonizzazione dei bilanci delle regioni e degli enti locali) «costituiscono principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'art. 117, comma terzo, Cost.»; mentre al successivo comma terzo si dispone che «il presente titolo contiene i principi in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio» di regioni ed enti locali; ma disposizioni analoghe sono contenute nel d.lgs. n. 91/2011, nella legge n. 42/2009, nella legge n. 196/2009. Tutto questo, peraltro, avveniva prima della legge cost. n. 1/2012, quando, cioè, la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» si trovava ancora annoverata tra quelle a legislazione concorrente (di cui all'art. 117, comma terzo, Cost.).

⁴⁹ E anzi, in verità, ricordato già solo il prescritto di cui all'art. 1, comma primo, d.lgs. n. 170/2006 – secondo cui, come detto, l'armonizzazione dei bilanci ha per oggetto l'omogeneità dei bilanci e dei sistemi di rilevazione contabile delle regioni e degli enti locali, rispetto al bilancio dello Stato – non può non rilevarsi come la circostanza che i bilanci degli enti locali siano approvati con grave ritardo (come detto, praticamente a metà esercizio) mentre quelli dello Stato (sempre) e delle regioni (quasi sempre) sono approvati tempestivamente (e cioè, prima dell'inizio dell'anno finanziario considerato) contrasti quasi insanabilmente con il dichiarato obiettivo di omogeneità dei bilanci pubblici, in funzione di salvaguardia (come detto) del consolidamento dei conti e degli equilibri di finanza pubblica: di certo, sembra difficile riuscire a dimostrare che il sistematico differimento del termine per l'approvazione dei bilanci degli enti locali possa essere di qualche utilità per le finalità evidenziate.

4.4. - Deve anche essere rilevato che l'artificiosa dilatazione, negli enti locali, ogni anno, (fino a un tempo, come detto, dubbiamente costituzionale) del momento decisionale (degli obiettivi programmatici) e accertativo (delle destinazioni di spesa e di limiti della gestione), che ha il suo culmine nell'approvazione del bilancio di previsione, oltre, come visto, ad essere in contrasto, quasi per definizione, con l'esigenza di armonizzazione dei bilanci pubblici, neppure è funzionale al coordinamento della finanza pubblica (né vi può trovare giustificazione), quale valore costituzionalmente presidiato; il quale, anzi, ne risulta pregiudicato, in considerazione delle complicazioni (ulteriori) che vengono a conoscere le attività di rilevazione, di verifica e di monitoraggio degli andamenti della spesa pubblica, per effetto della disomogeneità e disarmonicità dei flussi informativi relativi ai diversi livelli istituzionali⁵⁰. Come accennato, il coordinamento della finanza pubblica, nella interpretazione della giurisprudenza costituzionale, è stato inteso primariamente quale strumento per mezzo del quale (al legislatore statale è concesso di) intervenire sulle condotte finanziarie (degli enti pubblici, anche autonomi) ed assicurare unità e equilibrio della finanza pubblica. In tal senso, sono state costantemente ritenute principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica le disposizioni che si limitino a porre obiettivi di riequilibrio della finanza pubblica, intesi nel senso di un transitorio contenimento complessivo, anche se non generale, della spesa corrente e non prevedano in modo esaustivo strumenti o modalità per il perseguimento dei suddetti obiettivi⁵¹. Ora, è appena il caso di rilevare che né la norma ammissiva del differimento del termine di approvazione del bilancio né quelle dispersive del differimento riescono a produrre incidenza nei sensi ritenuti

⁵⁰ In verità, la corretta tutela delle esigenze di coordinamento della finanza pubblica impongono maggiore rigore e maggiore coerenza temporale nella definizione e nella adozione dei documenti di programmazione finanziaria ai diversi livelli istituzionali: e ciò anche in funzione della effettività del concorso di Stato, regioni ed enti locali nella realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica e nella osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea. Valori, questi ultimi, che ora trovano sanzione costituzionale: agli artt. 97 e 119, comma primo, Cost. (come modificati, rispettivamente, dall'art. 2 e dall'art. 4 legge cost. n. 1/2012). Si tratta, peraltro, di principi già richiamati nell'ordinamento: all'art. 2, comma primo, d.lgs. n. 170/2006, ove è anche stabilito che, ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica, la finanza di regioni ed enti locali concorre con la finanza statale al perseguimento degli obiettivi di convergenza e stabilità derivanti dalla appartenenza dell'Italia all'Unione europea, operando in coerenza con i vincoli che ne derivano in ambito nazionale, sulla base dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica (ai sensi degli artt. 117 e 119 Cost.): principio sostanzialmente ribadito all'art. 1 legge n. 196/2009 ed all'art. 2, comma secondo, lett. b), legge n. 42/2009.

⁵¹ Corte cost. 20 dicembre 2012, n. 211; ma vedi anche, *ex multis*, Corte cost. 19 luglio 2012, n. 193; Corte cost. 7 giugno 2012, n. 148; Corte cost. 22 luglio 2011, n. 232; Corte cost. 7 luglio 2010, n. 236.

dalla giurisprudenza costituzionale⁵². Deve essere aggiunto che, in ogni caso, la protezione dei valori di coordinamento della finanza pubblica e di armonizzazione dei bilanci pubblici mai potrebbe avvenire con pregiudizio del sistema costituzionale di finanza pubblica come risultante dalla combinazione dei principi di cui agli artt. 81, 97 e 119 Cost., rispetto al quale sistema coordinamento della finanza pubblica e armonizzazione dei bilanci pubblici costituiscono strumenti funzionali.

Allo stesso modo, il sistematico (ma neppure l'eccezionale) differimento del termine approvativo del bilancio degli enti locali non può trovare giustificazione nel principio «del pareggio del bilancio», introdotto in Costituzione dall'art. 1 legge cost. n. 1/2012⁵³. Infatti, ove si giustificasse la proroga dell'approvazione del bilancio di previsione con la necessità di porre gli enti locali nelle condizioni di superare difficoltà in ordine alla obbligatoria realizzazione degli equilibri di bilancio, si certificherebbe, da un lato, lo stato di grave patologia in cui versa la finanza locale (con peggioramento apparentemente irreversibile – a meno di soluzioni di sistema - nell'ultimo decennio); e, da altro lato, l'utilizzazione, da parte dello Stato, dell'istituto del differimento del termine approvativo quale strumento di “evasione” (a disposizione degli enti locali) rispetto ai richiamati principi ed obblighi costituzionali (ma anche dei principi ordinamentali posti a presidio della sana gestione finanziaria delle stesse amministrazioni locali) e di “normalizzazione”

⁵² In verità, non sono mancati casi in cui la Corte costituzionale ha inteso in senso ampio la materia coordinamento della finanza pubblica, quale valore costituzionale legittimativo di interventi legislativi statali su aspetti di ordine strutturale. Ad esempio, Corte cost. 20 luglio 2012, n. 198 ha fatto ricorso proprio al coordinamento della finanza pubblica al fine di dare “giustificazione” alle disposizioni legislative statali prescrittive, per le ragioni, della introduzione del Collegio dei revisori dei conti, qualificando le suddette disposizioni quali principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica (a tutela dell'unità economica dello Stato). Non è questa la sede per soffermarsi criticamente sulle posizioni espresse dalla giurisprudenza costituzionale e sulla compatibilità con il sistema costituzionale delle autonomie di una interpretazione del coordinamento della finanza pubblica suscettibile, in sostanza, di ammettere qualsivoglia intervento del legislatore statale in materia di finanza e contabilità degli enti autonomi; ciò che rileva, ora, è che anche nella sua interpretazione più ampia non solo il coordinamento della finanza pubblica non riesce a dare giustificazione al differimento sistematico (per un tempo superiore a quattro mesi) del termine di approvazione del bilancio, ma, anzi, come detto, vi trova pregiudizio: non può certo rispondere ad esigenze di coordinamento (finanziario) lo “sfalsamento” costante del termine approvativo (e dell'approvazione) del bilancio degli enti locali rispetto a quello riguardante il bilancio dello Stato.

⁵³ Deve pur essere rilevato che, anche se la richiamata legge cost. n. 1/2012 si intitola, come detto, «introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale, nel nuovo art. 81 Cost., il citato legislatore costituzionale si esprime in termini di «equilibrio tra le entrate e le spese» nel bilancio; mentre all'art. 97 Cost., il legislatore costituzionale si esprime in termini di «equilibrio dei bilanci»; e all'art. 119 Cost., in termini di «equilibrio dei relativi bilanci» (comma primo) e di «equilibrio di bilancio» (comma sesto).

coatta dei conti pubblici⁵⁴, la quale non può avvenire mediante la totale svalutazione del bilancio quale strumento di programmazione finanziaria, con conseguente indebolimento dei principi costituzionali di autonomia finanziaria degli enti territoriali (di cui all'art. 119 Cost.), e, più in generale, del sistema costituzionale delle autonomie.

5. Alcune conclusioni. - Data la situazione riferita, descrittiva di un grave, progressivo, inarrestabile svuotamento, a livello di enti locali, degli strumenti di programmazione finanziaria, e considerati i sospetti di incostituzionalità espressi con riguardo alla disposizione ammissiva del differimento del termine di approvazione del bilancio, l'auspicio è che l'ordinamento possa, a breve, determinarsi nel senso della riforma della disciplina vigente in senso coerente con il sistema costituzionale della finanza pubblica e delle autonomie. In tal senso, in attesa delle soluzioni "primarie" e di sistema già indicate (piena attuazione dei principi di cui all'art. 119 Cost.; revisione dell'arco temporale considerato, ai fini della programmazione finanziaria di breve periodo, a livello statale ed a livello di enti locali: vedi *sub* 3.2), si renderebbe necessario, nell'immediato, l'intervento del legislatore nel senso della eliminazione della possibilità prorogativa criticamente esaminata ovvero, comunque, con urgenza, della correzione della disciplina di legge, con limitazione della proroga ad ipotesi del tutto eccezionali (ovvero a situazioni di emergenza) e con esplicitazione di un termine ultimo per il differimento, oltre il quale non vi può essere più alcuna proroga, e il bilancio dell'ente deve essere approvato: termine che, per le ragioni dette, non può essere superiore complessivamente a quattro mesi⁵⁵.

⁵⁴ In effetti, nella pratica, è avvenuto che le pressioni esercitate dagli enti locali (tramite le rispettive organizzazioni rappresentative) affinché ogni anno fosse disposto il differimento del termine di approvazione del bilancio erano funzionali proprio a permettere agli stessi enti locali di superare le obiettive difficoltà nel realizzare gli equilibri di bilancio imposti dalla legge; mentre, dal canto suo, lo Stato, con il sistematico differimento del suddetto termine approvativo, è riuscito (unitamente ad altri strumenti) a tenere la finanza degli enti locali in una situazione di sostanzialmente commissariamento.

⁵⁵ In verità, sarebbe opportuno stabilire un termine massimo della proroga ancora inferiore (di tre mesi o anche, meglio, di due); una tale prescrizione, tuttavia, non sarebbe risolutiva perché il termine (per come è congegnato il sistema, che, come detto, collega la gestione all'esercizio provvisorio) potrebbe comunque essere differito fino a quattro mesi (complessivamente) con legge (in considerazione del fatto che la Costituzione, come visto, stabilisce, per l'esercizio provvisorio, un termine massimo di quattro mesi). Al fine di evitare che anche il termine di quattro mesi possa essere ulteriormente differito (con legge ordinaria), si rende necessario esplicitare, nella disposizione ammissiva della proroga, che il suddetto termine è stabilito in coerenza ai principi di cui all'art. 81, comma quinto, Cost., come richiamato.