

Rivista di contabilità pubblica riconosciuta di carattere culturale dal Comitato interministeriale di cui al d.P.C.M. 9 marzo 1957

Amministrazione e Contabilità dello Stato e degli enti pubblici

Fondata e diretta da Salvatore Sfrecola

Rivista scientifica riconosciuta dall'ANVUR nell'area 12 - ISSN 0393 - 5604

2021 - Anno XLII

I PRINCIPI DI EQUILIBRIO E PAREGGIO DI BILANCIO DI REGIONI ED ENTI LOCALI

di Francesco Nicotra, Dottore di ricerca in diritto pubblico interno
e comunitario e funzionario avvocato

SOMMARIO: 1. Il bilancio: profili definatori - 2. L'equilibrio dei bilanci di regioni ed enti locali - 3. Il pareggio di bilancio - 4. L'armonizzazione dei sistemi contabili della pubblica amministrazione - 5 Considerazioni conclusive.

1. Il bilancio: profili definatori

L'attuale sistema finanziario è costruito su un concetto di finanza pubblica allargata¹. Custode di quest'ultima viene ad essere lo Stato².

In proposito, infatti, non si parla più di finanza dello Stato, né di finanza regionale o locale, per quanto questi concetti esistano

¹ La contabilità pubblica abbraccia tutte le attività rientranti nel settore della finanza pubblica allargata, cioè dell'insieme dei soggetti che prelevano ed erogano pubbliche risorse. L'ampia ed eterogenea dimensione di riferimento conferisce alla materia una portata dinamica ed elastica, tendenzialmente espansiva. In materia, si veda Corte cost., n. 6/2019; S. ARIATTI, P. DE' CAPITANI, L. DEL FEDERICO, V. SCALERA, C. VERRIGNI, *La finanza pubblica nei vari livelli di governo - La prospettiva italiana, dai Comuni all'Unione Europea*, Torino, 2019; C. BUZZACCHI, *Il controllo sulla finanza pubblica allargata per l'unità economica della Repubblica*, in *Diritto dell'economia*, 82, 3, 2013; A. CAROSI, *Collazione dei discorsi tenuti alle celebrazioni del centocinquantesimo della Corte dei conti nelle sedi di Salerno, di Cagliari, di Trento, di Milano, di Perugia e Campobasso integrati con alcune novità giurisprudenziali intervenute nel 2013*, in <https://www.corteconti.it/Download?id=f5e5cf24-834a-4633-9de4-c8d2533c3744>, 19; M. SCIASCIA, *Diritto delle gestioni pubbliche*, Milano, 2013, 96 ss.

² L'espressione è utilizzata dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 107/2016, punto 3 della motivazione. Cfr. C. BUZZACCHI, *Il «custode della finanza pubblica allargata» e gli oneri della potestà di coordinamento*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, 2016.

ancora, e, prima di analizzare il concetto di equilibrio di bilancio, è necessario descrivere il significato del concetto stesso di bilancio³.

Secondo un insegnamento tradizionale, in via generale, il bilancio⁴ può essere definito come un documento contabile dal quale, attraverso un confronto tra valori di segno opposto, emergono i risultati che un'impresa o di un ente pubblico prevede di conseguire o ha già conseguito⁵. In particolare, esso rappresenta un documento di bilancio che indica le entrate dell'amministrazione dello Stato, delle Regioni e degli enti locali (imposizione fiscale, tasse, ecc.) e le uscite (spesa pubblica) relative ad un determinato periodo di tempo⁶.

Relativamente allo Stato italiano, il bilancio è contemplato all'art. 81 della Costituzione, in base a cui lo stesso deve essere presentato alle camere entro il 20 ottobre e approvato entro il 31 dicembre di ogni anno⁷.

Il bilancio ha diverse funzioni: contabile, di garanzia, politica, giuridica ed economica⁸.

La prima funzione è quella di documento che permette di conoscere la situazione contabile dell'ente e di regolarne l'attività futura⁹.

³ In materia, cfr. G. RIVOSECCHI, *Il bilancio come strumento di governo delle politiche pubbliche tra Stato e Regioni*, in *Riv. Corte dei conti* n. 5-6/2018, 297 ss.

⁴ La parola bilancio deriva etimologicamente dall'attività del bilanciare, ossia porre a confronto due elementi e giungere a un equilibrio. Così S. BUSCEMA, *Il bilancio, vol. I, Bilancio dello Stato – Rapporto con gli altri bilanci*, Milano, 1971.

* Dottore di ricerca in diritto pubblico interno e comunitario e funzionario avvocato.

⁵ F. ZACCARIA, *Il bilancio dello Stato*, in *Contabilità dello Stato e degli enti pubblici*, 1999, AA.VV., Torino, 1999, 45-102.

⁶ M. OREFICE, *Manuale di contabilità pubblica. Analisi di principi generali, istituti e problematiche dottrinali e giurisprudenziali*, Roma, 2020; C.E. GALLO, M. GIUSTI, G. LADU, M.V. LUPÒ AVAGLIANO, L. SAMBUCCI, M.L. SEGUITI, *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Torino, 2018.

⁷ Il bilancio è redatto in termini di competenza e di cassa. Il bilancio di competenza indica l'ammontare delle spese che lo Stato prevede di dover pagare e delle entrate che prevede di poter riscuotere nell'anno di riferimento (nascita dell'obbligazione). Il bilancio di cassa indica invece le spese che effettivamente verranno liquidate e le entrate che effettivamente saranno incassate (adempimento dell'obbligazione).

⁸ Cfr. A. MONORCHIO, L. MOTTURA, *Compendio di contabilità di Stato*, Bari, 2018. Nella scienza costituzionalistica, il bilancio dello Stato rappresenta un istituto nel quale convergono una moltitudine di questioni tra loro eterogenee: il bilancio investe gli studi sulle forme di governo; la scienza finanziaria e il ruolo del diritto; le scelte di politica economica dello Stato e la "Costituzione finanziaria"; le procedure afferenti la formazione della legge di bilancio.

In secondo luogo, il bilancio ha una funzione di garanzia¹⁰.

Sotto questo profilo, il diritto di approvare il bilancio, rivendicato dalla collettività attraverso i suoi rappresentanti¹¹, segna l'evoluzione dello Stato verso forme costituzionali¹².

In terzo luogo, ha una funzione politica¹³.

Il bilancio è ormai molto più che un semplice strumento di rilevazione contabile e ha acquistato una funzione politica, a livello statale, nel rapporto tra governo e parlamento, a livello territoriale nel rapporto tra gli organi politici degli enti e quelli di gestione amministrativa. Dal momento che i fini da raggiungere sono sempre enormemente superiori alle possibilità economiche di uno Stato, o degli altri enti della finanza pubblica allargata (piena occupazione, riduzione del debito pubblico, miglioramento dei servizi pubblici, ecc.), il bilancio è utile per vedere quali l'organo decisionale intenda privilegiare, e perciò quali siano le sue reali intenzioni politiche¹⁴.

In altri termini, lo Stato e gli enti territoriali operano per soddisfare i bisogni della collettività attraverso un sistema di allocazione delle risorse, inteso nel senso generale come sistema

⁹ P. PUNTILLO, *Il bilancio degli enti pubblici quale principale strumento di democrazia di un paese*, in ...11. Il bilancio veniva predisposto anche nello Stato assoluto, quando la finanza pubblica si identificava con il patrimonio del re, ma la sua funzione era soltanto quella di un mezzo tecnico di conoscenza ed il suo valore era quello di un atto amministrativo interno, redatto per un'esigenza di ordinata gestione.

¹⁰ Significativo A. BUSCEMA, *La Corte dei conti: il futuro di una istituzione a tutela dei cittadini*, Intervento introduttivo al Convegno "La cultura del controllo indipendente nell'ordinamento italiano" 11 marzo 2019, in <https://www.corteconti.it/Home/Orqanizzazione/Presidente/DiscorsiPresidente/11Mar2019Matera>, 4, in cui rileva come il bilancio può offrire maggiore garanzia al soddisfacimento delle aspettative della collettività sull'uso delle proprie risorse.

¹¹ Il bilancio funge da metro di giudizio per la collettività che si è chiamati ad amministrare poiché attraverso il bilancio il cittadino può constatare la conformità tra quanto promesso e quanto effettivamente realizzato (Corte cost., n. 174/2016).

¹² Quando gli stati assumono caratteristiche più vicine a quelle dello Stato moderno, il bilancio assume anche una funzione di garanzia per i cittadini nei confronti dell'amministratore pubblico: il governo ha meno possibilità di arbitrio quando deve rispettare le voci e le cifre esposte in bilancio. Il diritto di approvare il bilancio, successivamente rivendicato dalla collettività attraverso i suoi rappresentanti, segna l'evoluzione dello Stato verso forme costituzionali.

¹³ La decisione di bilancio, infatti, è la concreta predisposizione degli obiettivi e delle decisioni programmatiche del decisore politico, a essa si legano scelte determinanti che non riguardano la sola contabilità, che anzi ne è la struttura portante, bensì tutte le scelte afferenti le politiche pubbliche.

¹⁴ Significativa la sentenza. n. 184 del 2016, in cui la Corte costituzionale coglie l'occasione per definire con chiarezza le funzioni generali del bilancio. Per prima cosa, tale strumento viene definito un "bene pubblico", nel senso che è funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente territoriale, sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche. (Punto 3, par. 5 del cons. in diritto).

di decisioni circa la destinazione delle risorse disponibili tra impieghi alternativi, profondamente diverso dal sistema di mercato. Il regime in cui agiscono tali soggetti pubblici si caratterizza per il potere coattivo che sottende l'applicazione delle regole allocative¹⁵.

Inoltre, attraverso questo documento si vedono le entrate e le uscite effettivamente sostenute nel periodo d'esercizio, venendo nuovamente in rilievo la funzione di garanzia.

Ancora, va richiamata la funzione giuridica del bilancio¹⁶.

L'approvazione del bilancio diventa un atto giuridico di autorizzazione, senza o contro il quale gli organi sia del potere esecutivo che degli enti territoriali non possono gestire la spesa pubblica né riscuotere le entrate. Attraverso il bilancio si estrinseca tale funzione di autorizzazione e vincolo, sia in ordine alla riscossione delle entrate che all'attività gestionale di imposizione e di spesa. In tal modo il bilancio offre agli enti pubblici il mezzo per esercitare il proprio controllo sugli organi di amministrazione attiva.

Senza l'autorizzazione di bilancio l'attività finanziaria delle amministrazioni statali e territoriali non potrebbe svolgersi regolarmente e, per di più, le previsioni di bilancio costituiscono, pur in diversa misura, un vincolo per l'attività finanziaria stessa.

Gli stanziamenti del bilancio segnano dunque giuridicamente il limite entro cui deve svolgersi la gestione amministrativa: il bilancio vincola alla sua osservanza l'attività della pubblica amministrazione.

Infine, va richiamata la funzione economica.

La funzione del bilancio, infine, si amplia nello Stato contemporaneo, quando alla finanza pubblica si comincia ad

¹⁵ Tali regole traggono la loro legittimazione politica dal mandato elettorale che ricevono gli organi di governo, mentre lo strumento di garanzia della gestione del pubblico denaro oltre che strumento di perseguimento dei fini pubblici è proprio il bilancio.

¹⁶ A. MONORCHIO, L. MOTTURA, *Compendio di contabilità di Stato*, cit., 137 ss.

attribuire un ruolo attivo in funzione dell'equilibrio economico generale. Il bilancio diventa allora uno strumento di programmazione, che permette di valutare gli effetti dell'attività finanziaria sui vari aspetti della vita economico-sociale e di orientare gli interventi di politica economica verso gli obiettivi desiderati (un aumento o una diminuzione della cifra stanziata in bilancio significa, in sostanza, una maggiore o minore possibilità di attuazione per qualunque scelta politica).

Gli obiettivi e gli interventi possono essere coordinati in modo organico e razionale, in quanto l'intero quadro della finanza pubblica statale e locale è esposto in un unico documento contabile (seppur di consistenza mastodontica).

2. L'equilibrio dei bilanci di regioni ed enti locali

L'art. 81, comma 1, Cost. sancisce l'obbligo dello Stato di assicurare per il proprio bilancio "l'equilibrio tra le entrate e le spese, tenendo conto delle fasi avverse¹⁷ e delle fasi favorevoli del ciclo economico"¹⁸.

Il termine equilibrio non deve essere inteso come pareggio matematico tra entrate e spese, bensì come saldo strutturale in grado di sostenere le spese¹⁹.

In altri termini, il saldo strutturale non va inteso come un pareggio di bilancio in senso contabile, inteso quale uguaglianza numerica *tout court* tra entrate e spese, quanto piuttosto il rispetto di un "equilibrio di bilancio", inteso quale conseguimento di obiettivi di saldo articolati lungo un arco temporale di medio

¹⁷ Per fasi avverse devono intendersi eventi eccezionali e recessioni economiche o ipotesi di depressione.

¹⁸ La scienza economica, individua due fasi che caratterizzano il ciclo: una fase ascendente, caratterizzata da ripresa ed espansione e, una fase discendente, caratterizzata, al contrario, da recessione e depressione.

¹⁹ Cfr. A. BRANCASI, *L'introduzione del principio del c.d. pareggio di bilancio: un esempio di revisione affrettata della Costituzione*, in *Quad. cost.*, n. 1/2012, 109 e ID., *L'obbligo della copertura finanziaria tra vecchia e nuova versione dell'art. 81 Cost.*, in *Giur. cost.*, n. 3/2012, 1689.

termine²⁰ e calibrati in corrispondenza simmetrica rispetto all'andamento ciclico economico²¹.

La regola contabile dell'equilibrio di bilancio per regioni ed enti locali è stata introdotta dalla legge n. 243 del 2012²² che agli articoli da 9 a 12 ha dettato le disposizioni per assicurare l'equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali e il concorso dei medesimi enti alla sostenibilità del debito pubblico²³, dando così attuazione, con riferimento agli enti territoriali, a quanto previsto dalla legge costituzionale n. 1 del 2012, che ha introdotto nella Costituzione il principio del pareggio di bilancio di cui si tratterà nel paragrafo seguente.

L'equilibrio di bilancio svolge una funzione fondamentale in materia di sostenibilità del debito pubblico. Essa rappresenta un valore²⁴ e svolge al tempo stesso una funzione costituzionale di garanzia dei diritti anche delle generazioni future²⁵. la contrazione di debito pubblico, infatti, quale scelta politica, chiaramente trasla sulle generazioni future le conseguenze, in

²⁰ In termini economici si è parlato propriamente di «Saldo di bilancio corretto al ciclo (*Cyclical Adjusted Budget, CAB*)». Così A. PETRETTO, *Costituzionalizzazione dell'equilibrio di bilancio, stabilità e crescita economica*, in R. BIFULCO e O. ROSELLI, *Crisi economica e trasformazioni della dimensione giuridica. La costituzionalizzazione del pareggio di bilancio tra internazionalizzazione economica, processo di integrazione europea e sovranità nazionale*, Torino, 2013, 652.

²¹ Così G. SCACCIA, *L'equilibrio di bilancio fra Costituzione e vincoli europei*, in *Osservatorio sulle fonti*, n. 2/2013, 9, che ricorda «il pareggio non è un pareggio contabile, dovendosi fare riferimento al contrario al saldo strutturale, al netto del ciclo economico sfavorevole; [...] al saldo strutturale, in ogni caso, può sommarsi un *extradeficit* quando ricorrano eventi eccezionali e vi sia una delibera a maggioranza assoluta delle Camere».

²² Quanto ai contenuti della legge di bilancio e alla determinazione delle norme fondamentali e dei criteri diretti ad assicurare l'equilibrio dei bilanci statali e la sostenibilità del complesso delle pubbliche amministrazioni, il sesto comma dell'art. 81 Cost. ha infatti fatto rinvio ad una legge rinforzata approvata a maggioranza assoluta dei membri di ciascuna Camera. In attuazione di tale comma, è stata approvata la legge n. 243 del 2012, che delinea il nuovo quadro normativo di riferimento per la contabilità e la finanza pubblica anzitutto definendo il contenuto della legge di bilancio; in secondo luogo, dettando le norme di principio e i criteri di "prudenza contabile" che dovrebbero far tendere in modo fisiologico i bilanci delle amministrazioni pubbliche verso l'equilibrio.

²³ Con la legge 243/2012 emerge una costituzionalizzazione del principio dell'equilibrio di bilancio e del principio della sostenibilità del debito pubblico. Significativa in tal senso Corte cost., n. 10/2015, che richiama altre precedenti pronunce della Consulta (in particolare la n. 88/2014).

²⁴ In proposito, la Corte Costituzionale evidenzia, nella sentenza n. 184 del 2016 (cfr. G. DELLEDONNE, *Le leggi regionali di contabilità, dopo l'entrata in vigore della legge costituzionale n. 1/2012. Alcune considerazioni sulla sentenza n. 184/2016 della corte costituzionale*, in *Osservatorio sulle fonti*, 2016), come il bilancio rappresenti un "bene pubblico", funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente territoriale, sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività ed a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato.

²⁵ Così Corte cost. n. 18/2019. Cfr. A. MORRONE, *Pareggio di bilancio e stato costituzionale*, in *Rivista AIC*, n. 1/2014, 8 ss.

termini di costo, di scelte imputabili agli attuali amministratori, con il rischio di scindere il nesso "imputazione del comportamento - imputazione della responsabilità", che al contrario è alla base dei principi della democrazia rappresentativa.

Con riferimento alle regioni e gli enti locali, tali enti concorrono alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica²⁶ e si considerano in equilibrio in presenza di un risultato di competenza dell'esercizio non negativo²⁷.

La regola dell'equilibrio di bilancio è accompagnata da una dettagliata disciplina circa gli obblighi in capo a regioni ed enti locali al fine del monitoraggio degli adempimenti, venendo altresì corredata da un articolato sistema sanzionatorio/premiale, da applicare, rispettivamente, in caso di mancato conseguimento del saldo non negativo tra entrate e spese finali ed in caso di rispetto del saldo in situazioni di virtuosità²⁸; vengono altresì previste alcune disposizioni volte ad introdurre elementi di flessibilità ai fini del conseguimento del saldo di equilibrio²⁹.

L'obbligo del concorso al conseguimento dei saldi e degli obiettivi di finanza pubblica vige anche per le autonomie speciali³⁰, ma in talune di esse – vale a dire la Sardegna, e la Regione Siciliana e, dal 2017, anche la Valle d'Aosta – il concorso è attuato mediante la regola del pareggio di bilancio, mentre per la Regione Friuli-

²⁶ Gli obiettivi di finanza pubblica, indicati nei documenti di programmazione economico-finanziaria presentati in corso d'anno dal Governo, si inquadrano nel contesto delineato dal Patto di stabilità e crescita e nella c.d. *governance* economica europea, intesa come un complesso di previsioni, contenute nei trattati e nella normativa europea, tese a definire gli strumenti e le procedure per una più rigorosa politica di bilancio e per il coordinamento delle finanze pubbliche al fine di garantire la solidità finanziaria dei Paesi aderenti all'Unione europea. L'impianto normativo richiamato è costituito, tra l'altro, da un insieme di sei atti legislativi (il c.d. *Six pack*), approvati dalle Istituzioni europee nel novembre 2011, dal Trattato sulla stabilità, il coordinamento e la *governance* nell'Unione economica e monetaria (cd. *Fiscal Compact*, ratificato dall'Italia con legge 23 luglio 2012, n. 114, e da due ulteriori regolamenti del 21 maggio 2013, n. 472 e n. 473 (c.d. *two pack*).

²⁷ Si veda A. BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali di fronte ai vincoli europei ed alla riforma costituzionale sul «pareggio di bilancio»*, in *Le Regioni*, n. 1-2-/2014, 74; G. BOGGERO, *Gli obblighi di Regioni ed enti locali dopo la legge n. 243/2012*, in *Amministrare*, n. 1/2014, 97 ss.

²⁸ L. CASO, *Il costo dei diritti e della loro tutela tra Unione Europea e autonomie territoriali*, in *Riv. Corte dei conti*, n. 3-4/2018, 463 ss.

²⁹ Cfr. A. BELTRAMI, *Monitoraggio e strumenti di flessibilità nella gestione del saldo*, Bologna, 2016.

³⁰ Cfr. R. BIN, *L'autonomia finanziaria delle Regioni speciali tra vincoli europei, obbligo di solidarietà e leale cooperazione*, in *Le Regioni*, 3/2015, p. 799 e ss.

Venezia Giulia, la Regione Trentino-Alto Adige e le Province autonome di Bolzano e di Trento³¹, tale regola non si applica, e tali enti continuano ad essere tenuti al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica attraverso le regole del patto di stabilità interno di cui alla legge di stabilità 2013 (L. n. 228/2012) modulato secondo quanto concordato tra Stato e singola regione e provincia autonoma

La legge di bilancio per il 2019 ha innovato la disciplina dell'equilibrio di bilancio delle regioni e degli enti locali prevedendo che essi possono utilizzare in modo pieno il risultato di amministrazione e il fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa ai fini dell'equilibrio di bilancio³². Pertanto, già in fase previsionale, il vincolo di finanza pubblica coinciderà con gli equilibri ordinari, secondo la disciplina contabile armonizzata di cui al d.lgs. n. 118 del 2011, per le regioni, e prevista dagli artt. 162, 187 e 188 del d.lgs. n. 267 del 2000, per gli enti locali, nonché, da ultimo, quelli posti dall'art. 1, comma 821, della legge n. 145 del 2018³³.

3. Il pareggio di bilancio

Uno dei temi fra i più dibattuti in dottrina a seguito della revisione del 2012, realizzata con la legge n. 1/2012³⁴, che, nell'introdurre con il nuovo art. 81 il principio del pareggio di bilancio³⁵ nella Carta costituzionale, ha imposto vincoli più

³¹ I. DALMONEGO, *Le autonomie speciali nel processo di riequilibrio della finanza pubblica* in *Il coordinamento dei meccanismi di stabilità finanziaria nelle regioni a statuto speciale* (a cura di) R. TONIATTI e F. GUELLA, Napoli, 2014, 93 ss.

³² In proposito, cfr. Corte dei Conti, Sez. Riun. di controllo, n. 20/2019, in <https://www.corteconti.it/Download?id=7ea8e0fe-a760-4847-8093-291fb85e082a>

³³ Per le regioni a statuto ordinario troveranno applicazione, allo stato normativo attuale, dal 2021.

³⁴ Legge cost. 20 aprile 2012, n.1, recante «*Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale*».

³⁵ Sull'introduzione in Costituzione del principio del pareggio di bilancio, la letteratura è vastissima, senza alcuna pretesa di esaustività, si veda tra gli altri, A. FONZI, *L'obbligo di copertura finanziaria e l'equilibrio di bilancio. La prevalenza dell'interesse finanziario nelle leggi regionali – proclama*, in *Dirittifondamentali.it*, n. 1/2020, 322 ss.; F. SUCAMELI, «*Patto di stabilità*», principi costituzionali ed attuazione politica: la legge di bilancio 2019 e l'art. 9 della l. n. 243/2012 attraverso il prisma della giurisprudenza del Giudice delle leggi, in *Federalismi*, n. 15/2019; A. MORRONE, *Verso un'Amministrazione democratica. Sui principi di imparzialità, buon andamento e*

stringenti e puntuali in materia di bilancio, contabilità pubblica e stabilità finanziaria, mentre, con la modifica degli artt.117 e 119, ha fissato le citate regole in tali materie anche per le Regioni e gli enti locali.

In via preliminare, va evidenziato come la disciplina del pareggio di bilancio costituisce per le regioni e gli enti locali la nuova regola contabile – in sostituzione del previgente patto di stabilità interno³⁶ – mediante cui gli enti territoriali concorrono alla sostenibilità delle finanze pubbliche.

In particolare, la regola contabile dell'equilibrio di bilancio per regioni ed enti locali, introdotta dalla legge n. 243/2012 che, agli articoli da 9 a 12³⁷ ha dettato le disposizioni per assicurare

pareggio di bilancio, in *Diritto amministrativo*, n. 2/2019, 381-342; M. QUECCHIA, *Gli equilibri di bilancio degli enti locali*, Rimini, 2019; A. SPANO, V. TAGLIAGAMBE, *Dal patto di stabilità al pareggio di bilancio: quali implicazioni per i sistemi di pianificazione delle regioni?*, in *Azienda Pubblica*, n. 4/2018, 401 ss.; E. FURNO, *Pareggio di bilancio e diritti sociali: la ridefinizione dei confini nella recente giurisprudenza costituzionale in tema di diritto all'istruzione dei disabili*, in *Nomos*, n. 1/2017; G. RIVOCCHI, *L'equilibrio di bilancio: dalla riforma costituzionale alla giustiziabilità*, in *Rivista AIC*, 2016, 2 e ss.; A. ANTONELLI, *L'introduzione del "pareggio" di bilancio nella Costituzione: nuove prospettive per la governance della finanza pubblica*, in *Federalismi*, n. 26/2016; M. PANEBIANCO, *Il Parlamento fra pareggio di bilancio e federalismo fiscale*, Roma, 2015; M. LUCIANI, *Costituzione, bilancio, diritti e doveri dei cittadini*, in *Scritti in onore di Antonio D'Atena*, Milano 2015, 1673 ss., e Id., *L'equilibrio di bilancio e i principi fondamentali: la prospettiva del controllo di costituzionalità*, in *Il principio dell'equilibrio di bilancio secondo la riforma costituzionale del 2012*, Atti del seminario svoltosi in Roma, Palazzo della Consulta, 22 novembre 2013, Milano 2014; C. BUZZACCHI, *Copertura finanziaria e pareggio di bilancio: un binomio a rime obbligate?*, in *Rivista AIC*, n. 4/2012; D. MORGANTE, *La costituzionalizzazione del pareggio di bilancio*, ivi, n.14/2012; A. BRANCASI, *Il principio del pareggio di bilancio in Costituzione*, in *www.osservatoriosullefonti.it* n.2/2012; F. BILANCIA, *Note critiche sul c.d."pareggio di bilancio"*, in *Rivista AIC*, n. 2/2012; G. BOGNETTI, *Il pareggio del bilancio nella Carta costituzionale*, in *www.rivistaaic.it*, n. 2/2012; P. SANTORO, *La costituzionalizzazione eteronoma del pareggio di bilancio*, in *Giustamm.it*, 2012.

³⁶ Il Patto di stabilità Interno (PSI) nasce dall'esigenza di convergenza delle economie degli Stati membri della UE verso specifici parametri, comuni a tutti, e condivisi a livello europeo in seno al Patto di stabilità e crescita e specificamente nel trattato di Maastricht. L'indebitamento netto della Pubblica Amministrazione (P.A.) costituisce il parametro principale da controllare, ai fini del rispetto dei criteri di convergenza e la causa di formazione dello stock di debito. In particolare, esso si sostanzia quindi in un sistema di regole che identifica i vincoli alla finanza delle Regioni e degli enti locali, determinandone singolarmente gli obiettivi programmatici. Esprime i risultati di bilancio degli enti territoriali e consente il controllo annuale dell'indebitamento netto delle Regioni e degli enti locali. Le regole del patto di stabilità interno sono stabilite con la predisposizione e l'approvazione della manovra di finanza pubblica, così da definire e promuovere le necessarie azioni correttive e permettere il rispetto delle condizioni di risanamento della finanza pubblica stabilite dal Patto di Stabilità e Crescita. L'indebitamento netto, obiettivo primario delle regole fiscali che costituiscono il Patto di stabilità interno, è definito come il saldo fra entrate e spese finali, al netto delle operazioni finanziarie (riscossione e concessioni crediti, partecipazioni e conferimenti, anticipazioni), desunte dal conto economico della P.A., preparato dall'ISTAT. Sul punto, cfr. F. SUCAMELI, *"Patto di stabilità", principi costituzionali ed attuazione politica: la legge di bilancio 2019 e l'art. 9 della l. n. 243/2012 attraverso il prisma della giurisprudenza del Giudice delle leggi*, cit.; A. SPANO, V. TAGLIAGAMBE, *Dal patto di stabilità al pareggio di bilancio: quali implicazioni per i sistemi di pianificazione delle regioni?*, cit., 402 ss.

³⁷ Con riferimento all'art. 12, comma 3), la Corte costituzionale (n. 88/2014) ha dichiarato violato il principio di leale collaborazione nella parte in cui si prevede che, nelle fasi favorevoli del ciclo economico, un D.P.C.M. determini il contributo di Regioni e di enti locali al Fondo di ammortamento per i titoli di Stato, sentita la Conferenza per il coordinamento della

l'equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali e il concorso dei medesimi enti alla sostenibilità del debito pubblico, ha dato così attuazione, con riferimento agli enti territoriali, a quanto previsto dalla legge costituzionale n. 1 del 2012³⁸, che ha introdotto nella Costituzione il principio del pareggio di bilancio.

La Corte costituzionale si è più volte espressa sulla nuova disciplina (anche qui si veda il paragrafo 5), con riferimento principalmente ad impugnative relative alla legge rinforzata n. 243 del 2012. Impugnative che, va premesso, con la sentenza della Corte n. 88 del 2014 sono state ritenute ammissibili in ragione della circostanza che la legge suddetta, pur essendo da considerarsi rinforzata in ragione della particolare maggioranza richiesta per la sua approvazione, non differisce dal rango di legge ordinaria attuativa della legge costituzionale³⁹.

Il cambio di denominazione del (prima patto di stabilità interno, poi "saldo di finanza pubblica", infine il "pareggio di bilancio") è

finanza pubblica. Secondo la Corte, «considerate l'entità del sacrificio imposto e la delicatezza del compito cui la Conferenza è chiamata», l'adozione del decreto dovrebbe fare seguito ad un'intesa e non essere meramente successiva all'ottenimento di un parere non vincolante. A dover essere coinvolta è poi la Conferenza unificata e non la Conferenza per il coordinamento della finanza pubblica, dal momento che occorre «garantire a tutti gli enti territoriali la possibilità di collaborare alla fase decisionale».

³⁸ La Corte si è espressa diffusamente sulla disciplina del pareggio, rilevando in premessa come il nuovo sistema di finanza pubblica disegnato dalla legge cost. n. 1 del 2012 abbia una sua interna coerenza ed una sua completezza. In essa, inoltre, si ritiene complessivamente che l'insieme delle disposizioni da essa recate fa sì che la nuova disciplina debba essere considerata non solo espressione della competenza esclusiva statale di armonizzazione dei bilanci pubblici, ma altresì dei principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica connessi con la salvaguardia degli equilibri di bilancio. Tale riforma impone pertanto vincoli non solo allo Stato ma anche a tutte le amministrazioni pubbliche che concorrono al bilancio consolidato, nel rispetto degli impegni presi in sede europea, e quindi poggia anche sui principi costituzionali di solidarietà ed uguaglianza. Unitamente a quelli di unitarietà dell'ordinamento i principi in questione, da sempre sottesi alla disciplina della finanza pubblica, si sono con la legge 243 rafforzati e, su questo assunto, la pronuncia ha ritenuto non trovassero riscontro alcune censure avanzate circa la lesione dell'autonomia finanziaria e del principio di leale collaborazione, poiché i limiti all'indebitamento (di cui in particolare all'articolo 10 della legge) trovano applicazione nei confronti di tutte le autonomie, ivi comprese le speciali, senza necessità di concertazione. Nondimeno, in tale quadro la Corte ha rilevato come il rinvio ad una fonte secondaria contenuto nel suddetto articolo (vale a dire l'emanazione di un DPCM previa intesa con la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica) può dirsi conforme a Costituzione soltanto se ad essa si demanda per la disciplina di aspetti meramente "tecnici", motivo per il quale la norma della legge di attuazione è incostituzionale nella parte in cui non prevede che i criteri e le modalità per l'attuazione abbiano esclusivamente natura "tecnica".

³⁹ Cfr. M. NARDINI, *Il principio di "equilibrio" di bilancio per le autonomie speciali (nota alla sentenza del 7 aprile 2014, n. 88)*, in *Federalismi*, n. 22/2014.

frutto di una profonda e progressiva trasformazione del dispositivo legislativo⁴⁰.

Dietro alla non felice formulazione della disposizione⁴¹, infatti, vi era l'intento di preservare la politica finanziaria dall'utilizzo dei disavanzi come strumento ordinario di gestione⁴², intendendo così l'articolo 81 come norma posta a presidio del pareggio di bilancio⁴³ quale parametro di una sana e virtuosa gestione delle finanze pubbliche⁴⁴.

In proposito, si è fatto ricorso alla espressione "doppio binario"⁴⁵, per indicare l'imposizione agli enti territoriali, nella costruzione del bilancio, di un obiettivo contabile ulteriore a quello della mera copertura della spesa⁴⁶ (ossia l'equilibrio nella continuità degli esercizi finanziari, mediante il risultato di amministrazione)⁴⁷.

Ciò premesso, per comprendere le ragioni che hanno dato luogo alla nascita del principio del pareggio di bilancio, bisogna muovere dalla previsione costituzionale dell'art. 81.

⁴⁰ Così, F. SUCAMELI, *"Patto di stabilità", principi costituzionali ed attuazione politica: la legge di bilancio 2019 e l'art. 9 della l. n. 243/2012 attraverso il prisma della giurisprudenza del Giudice delle leggi*, cit., 2.

⁴¹ In tal senso C. CARUSO, *La giustiziabilità dell'equilibrio di bilancio*, in A. MORRONE (a cura di), *La Costituzione finanziaria. La decisione di bilancio dello Stato costituzionale europeo*, Torino, 2015, 269. Al riguardo, emerge una chiara disomogeneità tra il novellato art. 81, nel quale si parla di equilibrio, e titolo della legge di revisione costituzionale, nel quale si fa espressamente riferimento al più stringente vincolo del pareggio di bilancio. Cfr. A. BRANCASI, *Le decisioni di finanza pubblica secondo l'evoluzione della disciplina costituzionale*, in C. PINELLI – T. TREU, *La Costituzione economica: Italia Europa*, Bologna, 2010, 347 ss.

⁴² Cfr. M. BERGO, *Pareggio di bilancio "all'italiana", Qualche riflessione a margine della legge 24 dicembre 2012 n. 243 attuativa della riforma costituzionale più silenziosa degli ultimi tempi*, in *Federalismi*, n. 6/2013, 7ss; A. BRANCASI, *Il principio del pareggio di bilancio in Costituzione*, cit., 4; N. LUPO, *La revisione costituzionale della disciplina di bilancio e il sistema delle fonti*, in *Filangieri*, Quad. 2011 *"Costituzione e pareggio di bilancio"*, 69-144.

⁴³ Per un'attenta ricostruzione delle ragioni della formulazione dell'art. 81 Cost. in riferimento al principio del pareggio di bilancio si veda A. FONZI, *L'obbligo di copertura finanziaria e l'equilibrio di bilancio. La prevalenza dell'interesse finanziario nelle leggi regionali – proclama*, cit.

⁴⁴ Corte cost. n. 192/2012, punto 4 del considerato in diritto, par. 6.

⁴⁵ Sulle ragioni dello strumento del "doppio binario", si veda *Conferenza delle Regioni e delle Province autonome, Atti del Seminario del 14 marzo 2018* (a cura di P. ALESSANDRINI), *"Gli obiettivi di finanza pubblica delle Regioni"*, 23 ss., in file:///F:/Controlli%20Corte%20dei%20Conti%20enti%20territoriali/Libro/20190131_obiettivibilancioregioni_attiseminario140318.pdf

⁴⁶ Rileva la Corte costituzionale, n. 247/2017, che l'introduzione nella Costituzione del principio dell'equilibrio di bilancio rappresenterebbe lo strumento per assicurare, tenendo conto dell'andamento ciclico dell'economia, il pareggio del conto economico delle pubbliche amministrazioni, rilevante al fine del rispetto dei livelli di indebitamento e di debito pubblico indicati dal Patto di stabilità e crescita in attuazione dell'ordinamento comunitario.

⁴⁷ F. SUCAMELI, *"Patto di stabilità", principi costituzionali ed attuazione politica: la legge di bilancio 2019 e l'art. 9 della l. n. 243/2012 attraverso il prisma della giurisprudenza del Giudice delle leggi*, cit., 3.

Quest'ultima disposizione afferma un canone costituzionale di natura finanziaria fondamentale su cui si fonda la formazione delle leggi, ossia il principio di copertura finanziaria delle leggi che determinano sia nuovi e maggiori spese sia minori entrate⁴⁸. In base a questo principio una qualunque legge che importi una spesa deve indicare i mezzi per farvi fronte nella sua interezza, con riferimento a tutti gli esercizi sui quali è destinata a gravare⁴⁹. Su questo presupposto sono le leggi diverse dal bilancio a disciplinare le spese ed a determinarne l'ammontare, sicchè la legge di bilancio è diventato uno strumento normativo di mero recepimento di decisioni di spesa determinate dalle altre leggi, le quali, dovendo indicare le relative coperture finanziarie, ha consentito, di fatto, al bilancio di risultare in tendenziale parità, poiché ogni spesa iscritta in bilancio avrebbe dovuto basarsi su una legge sostanziale e ogni legge di spesa avrebbe dovuto recare l'esatta determinazione della copertura corrispondente.

Tale principio era in origine funzionale all'esigenza di impedire la modifica *in peius* dell'equilibrio finanziario stabilito dal bilancio⁵⁰. In altri termini, la funzione che in tal modo si intendeva conferire al principio di copertura era di impedire la modifica *in pejus* dell'equilibrio del bilancio approvato, per cui, il fatto non fosse

⁴⁸ Si veda G. FARES, *L'obbligo di copertura finanziaria delle leggi che costano: qualche spunto alla luce del contributo offerto dalla Corte costituzionale*, in *Giur. Cost.*, n. 1/2020, 50 ss.

⁴⁹ Pertanto, per effetto della regola di copertura, ogni norma che comporti una nuova o maggiore spesa o una riduzione di entrate (ossia degli oneri) deve essere corredata di una clausola finanziaria che identifichi i mezzi per compensare i relativi effetti onerosi. Dall'obbligo costituzionale di copertura discende la necessità di una corretta quantificazione degli oneri derivanti da ciascuna norma. La quantificazione deve individuare gli effetti onerosi non solo in termini quantitativi, ma anche in termini qualitativi (spesa capitale o corrente) e temporali (esercizi finanziari nei quali si manifesteranno gli oneri). La regola di copertura trova applicazione nella fase dell'approvazione di nuove norme onerose: perciò i suoi effetti si limitano al perseguimento del cosiddetto "pareggio a margine", ossia alla neutralizzazione degli effetti onerosi delle disposizioni via via introdotte nell'ordinamento. In tal senso, tale regola differisce da quella dell'"equilibrio di bilancio" (art. 81, primo comma) riferita al complesso delle voci di spesa ed entrata del bilancio. In attuazione dell'articolo 81 Cost., la legge n. 196 del 2009 (legge di contabilità e finanza pubblica) disciplina, all'articolo 17, gli strumenti e le modalità per la corretta determinazione degli oneri e dei relativi mezzi di copertura: quantificazione e copertura dell'onere sono affidati ad analisi da svolgere all'interno di uno specifico procedimento, i cui esiti sono oggetto di verifica tecnica in sede parlamentare.

⁵⁰ A. BRANCASI, *La disciplina costituzionale del bilancio: genesi, attuazione, evoluzione, elusione*, in *Il Filangieri, Quaderno*, 2011, 7-18

necessario coprire le spese destinate a gravare su esercizi futuri, trovava giustificazione nella possibilità che avrebbero avuto i bilanci relativi a tali esercizi di stabilire liberamente il relativo equilibrio⁵¹. Conseguentemente, la definizione di una spesa “nuova e maggiore”, ai fini della sottoposizione all’obbligo della copertura finanziaria, era costituito dagli stanziamenti del bilancio approvato, per cui all’obbligo di copertura dovevano essere sottoposte soltanto le leggi che rendessero doverosa l’iscrizione in bilancio di spese da questo non previste o previste in misura minore. Una siffatta interpretazione del principio conduceva, tuttavia, ad esiti irragionevoli rispetto agli esercizi successivi a quello cui si riferiva il bilancio approvato, con l’anomalo effetto per cui l’obbligo di copertura finanziaria non doveva essere assolto qualora gli oneri fossero destinati a gravare su esercizi successivi.

La limitazione dell’operatività del quarto comma dell’articolo 81 alle spese riguardanti il bilancio già approvato, senza preoccuparsi degli oneri che avrebbero fatto carico sugli esercizi successivi, elude di fatto la *ratio* della disposizione su citata⁵², con inaccettabili misure che si traducono in una «mera ipotesi politica» la cui fattibilità giuridica ed economico-finanziaria non sia «supportata neppure da una schematica relazione tecnica»⁵³, attenuando così il rigore della norma e limitandolo ad evitare l’alterazione *in peius* dell’equilibrio fra entrate e spese approvato dal parlamento con la legge di bilancio⁵⁴.

⁵¹ Ciò in quanto gli equilibri di bilancio non sono costituiti soltanto da quelli del bilancio annuale. Su un piano sostanziale, infatti, anche per le spese destinate a gravare sugli esercizi successivi si rende possibile coprirle con la previsione di incremento delle entrate, alla stessa stregua di come fino ad allora avveniva facendo riferimento alle previsioni di bilancio.

⁵² Cfr. C. BUZZACCHI, *L’«armonia logica e matematica dell’equilibrio del bilancio» e le improbabili acrobazie contabili del legislatore regionale*, in *Giur. cost.*, 2017, 3032.

⁵³ In questi termini *Corte cost.*, sent. n. 227/2019. Si veda C. FORTE e M. PIERONI, *Osservazioni sulla sentenza n. 227 del 2019 della Corte costituzionale*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, n. 2/2020, 562 ss.

⁵⁴ Per la Corte (n. 227/2019), infatti, è «nei principi fondanti della disciplina del bilancio pubblico che in sede previsionale gli assetti dell’equilibrio e della copertura siano ipotizzati in modo statico secondo una stima attendibile delle espressioni numeriche, che sia assicurata la coerenza con i presupposti economici e giuridici della loro quantificazione, e che, inoltre, la successiva gestione e

In virtù della evoluzione su richiamata, il principio di copertura finanziaria, secondo la dottrina, è stato inteso come «il principale, se non l'unico, strumento per assicurare il pareggio di bilancio o, comunque, un potenziale e tendenziale equilibrio fra risorse e spese»⁵⁵.

L'interpretazione del principio di copertura finanziaria viene inserito, dunque, nel più ampio contesto dell'interpretazione della natura e del ruolo della legge di bilancio e del rapporto di questa con le altre leggi⁵⁶.

Con riferimento agli enti territoriali, essi si "*considerano in equilibrio in presenza di un risultato di competenza dell'esercizio non negativo*", apparentemente, senza alcun onere aggiuntivo per garantire il collettivo raggiungimento dell'obiettivo di medio termine (OMT)⁵⁷. In pratica si determina la sovrapposizione, a previsione, tra "pareggio" e obbligo di equilibrio statico-autorizzativo⁵⁸, ai sensi dell'art. 40 d.lgs. n. 118/2011 e dell'art. 162 TUEL con quello richiesto ai fini dell'art. 9 della l. n. 243/2012, con la possibilità di computare pienamente avanzo e fondo pluriennale applicato.

La disposizione del comma 821⁵⁹ è strettamente collegata alla necessità di dare attuazione alla giurisprudenza costituzionale in materia⁶⁰.

la rendicontazione diano atto – sempre in coerenza con i presupposti economici, giuridici e fattuali – degli effetti delle circostanze sopravvenienti raffrontandoli con il programma iniziale».

⁵⁵ A. FONZI, *L'obbligo di copertura finanziaria e l'equilibrio di bilancio. La prevalenza dell'interesse finanziario nelle leggi regionali – proclama*, cit., 325.

⁵⁶ L'obbligo di copertura è stato, dunque, interpretato in stretta correlazione alle peculiarità della legge di bilancio intesa come legge non sottoposta al predetto obbligo: il terzo ed il quarto comma dell'art. 81 Cost. esprimono un meccanismo di razionalizzazione della decisione finanziaria, la cui garanzia procedurale si trova nella distinzione di funzioni fra legge di bilancio e leggi di spesa.

⁵⁷ L'obiettivo di medio termine (OMT) rappresenta uno dei valori posti a fondamento delle valutazioni delle istituzioni della Unione europea. Altri valori sono il saldo strutturale, ossia il saldo di bilancio depurato dalle conseguenze del ciclo avverso; l'obiettivo di bilancio a medio termine, stabilito in modo differente per ciascun Stato membro; la c.d. regola sulla spesa, finalizzata a garantire l'effettività all'obiettivo di medio termine; il monitoraggio del rapporto debito pubblico/PIL che non deve superare la soglia del 60% altrimenti sarà possibile attivare la procedura per disavanzo eccessivo. L'insieme delle regole europee è classificabile in due differenti aree: da una parte la prevenzione e dall'altra la correzione. Cfr. R. DICKMANN, *Governance economica europea e misure nazionali per l'equilibrio dei bilanci pubblici*, Napoli, 2013, 14.

⁵⁸ Cfr. Corte cost. sent. n. 70/2012 nonché n. 250/2013.

⁵⁹ "*Gli enti di cui al comma 819 si considerano in equilibrio in presenza di un risultato di competenza dell'esercizio non negativo. L'informazione di cui al periodo precedente è desunta, in*

Tuttavia, dai commi 820 e 821 si può ricavare che la disciplina di pareggio ed equilibrio si sono perfettamente sovrapposte, ma solo a previsione. Ciò in quanto, a consuntivo, permane una disciplina speciale ed aggiuntiva: il comma 821 richiede che il pareggio non sia solo previsionale, ma sussista anche in corso di gestione e a consuntivo, come dimostra il riferimento all'allegato n. 10 del d.lgs. n. 118/2011 (rendiconto di gestione): questo significa che il mancato pareggio tra entrate e spese di competenza continua a determinare effetti sul piano del disavanzo, ai sensi dell'art. 9, comma 2, della l. n. 243/2012⁶¹. In altri termini, da un lato, equilibrio statico (a previsione) e pareggio coincidono, dall'altro, essi, in realtà, si distinguono in fase di consuntivo imponendo differenti comportamenti correttivi sulla base di due saldi distinti: il primo si identifica col risultato di amministrazione e con la disciplina del rientro dal disavanzo "complessivo" accumulato negli anni, il secondo con un saldo di pareggio tra entrate e spese accertate ed impegnate, di competenza dell'esercizio trascorso⁶², per cui è previsto un apposito sistema di monitoraggio (art. 9, comma 2, l. n. 243/2012)⁶³.

ciascun anno, dal prospetto della verifica degli equilibri allegato al rendiconto della gestione previsto dall'allegato 10 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118".

⁶⁰ Il comma 820, che cita le sentenze nn. 247/2017 e n. 101/2018.

⁶¹ Come rileva Corte cost., n. 4/2020: *"Il principio dell'equilibrio di bilancio non corrisponde ad un formale pareggio contabile, essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata, nell'ambito della quale la responsabilità politica del mandato elettorale si esercita, non solo attraverso il rendiconto del realizzato, ma anche in relazione al consumo delle risorse impiegate".* (Precedente citato: sentenza n. 18 del 2019). In proposito, cfr. C. BUZZACCHI, *Autonomie e cortei dei conti: la valenza democratica del controllo di legalità finanziaria*, in *Costituzionalismo.it*, 2020, 20 ss.

⁶² F. SUCAMELI, *"Patto di stabilità", principi costituzionali ed attuazione politica: la legge di bilancio 2019 e l'art. 9 della l. n. 243/2012 attraverso il prisma della giurisprudenza del Giudice delle leggi*,

⁶³ Come rileva A. MORRONE, *Pareggio di bilancio e stato costituzionale*, cit., 8 ss.: *«Non si allude al pareggio contabile, ma al pareggio del saldo strutturale al netto del ciclo economico e delle misure una tantum o temporanee. Non si stabilisce un obbligo statico di pareggio, ma si pongono regole dinamiche, condizionate da fatti concreti (congiuntura e eventi eccezionali) e da decisioni politiche contingenti che consentono il ricorso anche al debito, per realizzare il pareggio. Il concetto di "equilibrio" serve a prefigurare, prescrivendolo, il percorso (europeo e nazionale) per realizzare un "sano" bilancio in pareggio, con disavanzi e debito pubblico contenuti e sostenibili. I concetti che contano sono fissati nella legge di attuazione, attraverso un gioco di rimandi a catena a definizioni predefinite, e mediante rinvii mobili al diritto dell'Unione europea. L'art. 3, comma 2, della legge n. 243/2012 stabilisce che "L'equilibrio dei bilanci corrisponde all'obiettivo di medio termine", ossia il "valore del saldo strutturale individuato sulla base dei criteri stabiliti dall'ordinamento dell'Unione europea».*

In proposito, come rilevato dalla Consulta⁶⁴: *“non è conforme ai precetti dell’art. 81, quarto comma, della Costituzione, realizzare il pareggio di bilancio in sede preventiva, attraverso la contabilizzazione di un avanzo di amministrazione non accertato e verificato a seguito della procedura di approvazione del bilancio consuntivo dell’esercizio precedente”*⁶⁵.

Nell’ordinamento finanziario delle amministrazioni pubbliche, infatti, i principi del pareggio e dell’equilibrio risultanti dall’art. 81, quarto comma, della Costituzione si realizzano attraverso due regole, una statica e l’altra dinamica: la prima consiste nella parificazione delle previsioni di entrata e spesa; la seconda, fondata sul carattere autorizzatorio del bilancio preventivo, non consente di superare in corso di esercizio gli stanziamenti dallo stesso consentiti. La loro combinazione protegge l’equilibrio tendenziale in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti⁶⁶.

Il Giudice costituzionale rileva inoltre che l’avanzo di amministrazione costituisce una specie della più ampia categoria del risultato di amministrazione⁶⁷, il quale – per effetto della somma algebrica tra residui attivi, passivi e fondo di cassa – può avere quale esito l’avanzo, il disavanzo o il pareggio.

⁶⁴ Corte cost. n. 70/2012. Per un commento, cfr. D. MORGANTE, *Il principio di copertura finanziaria nella recente giurisprudenza costituzionale*, in *Federalismi*, n. 17/2012.

⁶⁵ Siveda Corte dei conti, Deliberazione n. 13/SEZAUT/2020/QMIG, secondo cui: “Al fine di evitare la reiterazione di siffatti comportamenti ed in coerenza con la giurisprudenza costituzionale (Corte cost. n. 70/2012), è stato opportunamente ed espressamente previsto che l’avanzo libero e quello destinato non possano essere utilizzati prima dell’approvazione del rendiconto (art. 187 TUEL; cfr. Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, par.9.2; Principio contabile applicato concernente la programmazione, par. 9.7 e 9.7.3). L’avanzo vincolato, invece, riguardando somme già accertate con specifico vincolo di destinazione, per le finalità previste può essere utilizzato, sia pure con determinate cautele procedurali (art. 187, commi 3, 3–ter e ss. TUEL).

⁶⁶ Così Corte cost. n. 70/2012.

⁶⁷ Esso corrisponde alla somma del fondo cassa (valore al 31 dicembre) e residui attivi (sostanzialmente crediti non ancora incassati) al netto dei residui passivi (debiti non ancora pagati). Nel caso in cui il valore risultante sia negativo, si parla di disavanzo di amministrazione.

Il risultato non ancora riconosciuto attraverso l'approvazione del rendiconto dell'anno precedente viene denominato, secondo la prassi contabile, "*risultato presunto*"⁶⁸.

Esso consiste in una stima provvisoria, priva di valore giuridico ai fini delle corrispondenti autorizzazioni di spesa⁶⁹.

Il suo ausilio in sede di impianto e gestione del bilancio di previsione – la fisiologia contabile è nel senso dell'iscrivibilità solo in corso di gestione, perché il termine per l'approvazione del bilancio di previsione è antecedente a quello di chiusura dell'esercizio precedente. Tuttavia, è frequente, a seguito delle proroghe concesse dalla legge, che il bilancio di previsione venga approvato dopo il consuntivo dell'esercizio precedente – è soprattutto quello di ripristinare tempestivamente gli equilibri di bilancio nel caso di disavanzo presunto, attraverso l'applicazione del pertinente valore negativo al bilancio in corso ed il prudenziale correlato accantonamento di risorse indispensabili nel caso in cui il rendiconto palesi successivamente, ad esercizio inoltrato, un risultato negativo certo e più difficile da correggere nel residuo arco temporale annuale a disposizione.

In riferimento al quadro normativo e giurisprudenziale su richiamato, si è parlato di "doppio binario", ossia della imposizione agli enti territoriali, nella costruzione del bilancio, di un obiettivo contabile ulteriore a quello della mera copertura

⁶⁸ In particolare è stato ritenuto che l'elusione dell'equilibrio del bilancio annuale e pluriennale può realizzarsi attraverso le interrelazioni con le componenti del bilancio, tra cui l'utilizzazione arbitraria e indistinta di un avanzo di amministrazione presunto, giuridicamente inesistente, prima dell'approvazione definitiva del rendiconto. Così Corte cost., 16 dicembre 2016, n. 279, in *Riv. giur. Molise Sannio*, 2017, 1, 16, con commento di P. SANTORO, *L'elusione del principio di equilibrio con artificioso utilizzo dell'avanzo di amministrazione*.

⁶⁹ L'avanzo di amministrazione, infatti, deve costituire un fermo punto di partenza degli esercizi successivi in coerenza con il principio di continuità degli esercizi finanziari per effetto del quale ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi. Nessuna spesa può essere accesa in poste di bilancio correlate ad un avanzo presunto, se non quella finanziata da fondi vincolati e regolarmente stanziati nell'esercizio precedente. Cfr. Corte cost., 20 dicembre 2017, n. 274, con commento di R. SCALIA, *Il giudizio di parificazione del rendiconto generale delle Regioni, dopo il 2012. Gli orientamenti della Corte Costituzionale, in Federalismi*, n. 8/2018.

della spesa (ossia l'equilibrio nella continuità degli esercizi finanziari, mediante il risultato di amministrazione)⁷⁰.

In estrema sintesi, lo Stato, definendo il vincolo speciale imposto ai bilanci delle varie pubbliche amministrazioni rilevante ai fini del "conto economico consolidato"⁷¹, su cui si misura il raggiungimento degli obiettivi imposti dall'ordinamento europeo, ha imposto agli enti territoriali un *quid pluris* rispetto al pareggio contabile (il c.d. doppio binario)⁷².

Gli enti territoriali, infatti, si "*considerano in equilibrio in presenza di un risultato di competenza dell'esercizio non negativo*", apparentemente, senza alcuno sforzo aggiuntivo per garantire il collettivo raggiungimento dell'obiettivo di medio termine (OMT). In pratica si determina la sovrapposizione, a previsione, tra "pareggio" e obbligo di equilibrio statico-autorizzativo (cfr. Corte cost. sent. n. 70/2012)⁷³.

In proposito, nonostante alcuni dubbi, la Corte dei conti con pronuncia delle Sezioni Riunite in sede di controllo⁷⁴, ha confermato la sussistenza del c.d. doppio binario su descritto, affermando che "*Alle disposizioni introdotte dalla legge rinforzata n. 243 del 2012, tese a garantire, fra l'altro, che gli enti territoriali concorrano al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica posti in ambito europeo, strutturati secondo le regole valedoli in quella sede, si affiancano le norme aventi fonte*

⁷⁰ Con il tempo, inoltre, questi previsioni legislative sono state accompagnate da un articolato sistema di "rimedi" per renderne effettiva l'osservanza (le c.d. "limitazioni" e "sanzioni" che sono rimesse al sindacato e alla giurisdizione speciale della Corte dei conti).

⁷¹ Il conto economico consolidato delle amministrazioni pubbliche viene costruito dall'Istat entro la fine del mese di febbraio di ciascun anno al fine di trasmettere alla Commissione UE le statistiche richieste in applicazione del protocollo sui deficit eccessivi annesso al patto di stabilità. Il conto economico consolidato viene redatto a partire dai beni di tutte le istituzioni che appartengono all'aggregato delle pubbliche amministrazioni e, fornisce una rappresentazione economica, consolidata e di competenza, delle principali voci di entrate e uscite. Non vengono considerate le uscite e le entrate di carattere finanziario che non incidono sulla situazione patrimoniale.

⁷² F. SUCAMELI, "*Patto di stabilità, principi costituzionali ed attuazione politica: la legge di bilancio 2019 e l'art. 9 della l. n. 243/2012 attraverso il prisma della giurisprudenza del Giudice delle leggi*", cit., 11 ss.

⁷³ Cfr. M. NARDINI, "*La tutela degli equilibri di bilancio delle Regioni nella sentenza n. 70/2012 della Corte Costituzionale, alla luce dei nuovi articoli 81 e 119 della Costituzione – (nota a sentenza del 28 marzo 2012, n. 70)*", in *Amministrazione in cammino*, 2012.

⁷⁴ N. 20/SSRRCO/QMIG/2019, in <https://www.corteconti.it/Download?id=7ea8e0fe-a760-4847-8093-291fb85e082a>

nell'ordinamento giuridico-contabile degli enti territoriali, tese a garantire il complessivo equilibrio, di tipo finanziario, di questi ultimi. Gli enti territoriali hanno l'obbligo di rispettare il pareggio di bilancio sancito dall'art. 9, commi 1 e 1-bis, della legge n. 243 del 2012, anche quale presupposto per la legittima contrazione di indebitamento finalizzato a investimenti (art. 10, comma 3, legge n. 243 del 2012). I medesimi enti territoriali devono osservare gli equilibri complessivi finanziari di bilancio prescritti dall'ordinamento contabile di riferimento (aventi fonte nei d.lgs. n. 118 del 2011 e n. 267 del 2000, nonché, da ultimo, dall'art. 1, comma 821, della legge n. 145 del 2018) e le altre norme di finanza pubblica che pongono limiti, qualitativi o quantitativi, all'accensione di mutui o al ricorso ad altre forme di indebitamento”⁷⁵.

In definitiva, l'influenza interna dei vincoli comunitari ha portato alla elaborazione di dispositivi legislativi di coordinamento della finanza pubblica che, dal patto di stabilità interno, sono sfociati, mutuando denominazione e struttura, nell'odierno principio di pareggio in materia di bilancio.

⁷⁵ Nella fattispecie concreta, il Presidente della Provincia autonoma di Trento, con istanza del 10 settembre 2019, ha formulato alla Sezione di controllo per il Trentino - Alto Adige/Suedtiroil - Sede di Trento, richiesta di parere, ai sensi dell'articolo 7, comma 8, della legge n. 131 del 5 giugno 2003, al fine di accertare se, per effetto dell'introduzione dell'art. 1, comma 821, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio statale per il 2019), ai sensi del quale le regioni a statuto speciale, le province autonome di Trento e di Bolzano, le città metropolitane, le province e i comuni “si considerano in equilibrio in presenza di un risultato di competenza dell'esercizio non negativo”, si possano ritenere rimossi i limiti previsti dalla legge 24 dicembre 2012, n. 243, non solo con riferimento all'utilizzo del risultato di amministrazione e del fondo pluriennale vincolato ai fini dell'equilibrio di bilancio prescritto dall'art. 9, ma anche con riguardo alle operazioni di indebitamento disciplinate dal successivo art. 10, con conseguente assoggettamento delle operazioni di contrazione di debito unicamente ai limiti di cui ai commi 819 e seg. della legge n. 145 del 2018. Con deliberazione n. 52/2019/QMIG, la Sezione regionale di controllo Trentino - Alto Adige/Suedtiroil - Sede di Trento, ha a sua volta sospeso il proprio pronunciamento, deferendo al Presidente della Corte dei conti, ai sensi dell'art. 17, comma 31, del d.l. n. 78 del 2009, convertito dalla legge n. 102 del 2009, nonché dell'art. 6, comma 4, del d.l. n. 174 del 2012, convertito dalla legge n. 213 del 2012, al fine di ottenere una pronuncia di orientamento generale per le Sezioni regionali di controllo, con la seguente questione di massima: “se il comma 821 della legge 145/2018 abbia abrogato il comma 1 dell'art. 9 della legge 243/2012 e se, oltre ad aver ridefinito il parametro dell'equilibrio di bilancio in senso difforme da quanto disposto dall'art. 9, c. 1 e c. 1-bis, della legge 243/2012, abbia prodotto effetti anche sulle condizioni per il ricorso all'indebitamento da parte di regioni ed enti locali disciplinate, in particolare, dall'art. 10, comma 3, della medesima legge 243/2012”.

Al fine di garantire la stabilità dei conti pubblici il *Fiscal Compact*⁷⁶ prescrive che la posizione di bilancio della pubblica amministrazione debba essere in pareggio oppure in avanzo. Tale regola viene ulteriormente declinata stabilendo che essa si ritiene rispettata nel caso in cui il saldo strutturale sia pari all'obiettivo di medio termine specificato per il paese, con il limite inferiore di un disavanzo pari allo 0,5% del prodotto interno lordo ai limiti di mercato (c.d. *golden rule*).

La *golden rule*⁷⁷ prevista per gli enti territoriali risulta radicalmente diversa rispetto al previgente patto di stabilità, consistente nel raggiungimento di uno specifico obiettivo di saldo finanziario, calcolato quale differenza tra entrate e spese finali - comprese dunque le spese in conto capitale - espresso in termini di competenza mista (criterio contabile che considera le entrate e le spese in termini di competenza, per la parte corrente, e in termini di cassa per la parte degli investimenti, al fine di rendere l'obiettivo del patto di stabilità interno più coerente con le regole contabili europee). I complessi meccanismi del patto sono ora sostituiti, dunque, da un vincolo più lineare, costituito dal raggiungimento di un unico saldo.

Questo è l'elemento centrale della nuova disciplina, ed il principale elemento migliorativo rispetto al patto. Ciò in quanto il

⁷⁶ Il *fiscal compact*, letteralmente "patto di bilancio europeo", formalmente Trattato sulla stabilità, coordinamento e *governance* nell'unione economica e monetaria, è un accordo approvato con un trattato internazionale il 2 marzo 2012 da 25 dei 28 stati membri dell'Unione europea. Entrato in vigore il 1° gennaio 2013, il patto contiene una serie di regole, chiamate "regole d'oro" (*golden rule*), che sono vincolanti nell'UE per il principio dell'equilibrio di bilanci. In materia, cfr. M. DI SIMONE, *L'integrazione del Meccanismo europeo di stabilità e del Trattato sul Fiscal Compact nell'ordinamento dell'Unione europea*, in *Rivista AIC*, n. 1/2018; L. MOTTURA, *Finanza pubblica e politiche di sostegno economico*, 47 ss.

⁷⁷ Nel contesto della finanza pubblica, l'espressione *golden rule* si riferisce a un particolare criterio di conduzione della politica fiscale, in base al quale l'indebitamento pubblico è ammesso solo per le spese in conto capitale destinate allo sviluppo delle infrastrutture e agli investimenti in capitale umano (che possono essere scorporati dal computo del deficit ai fini del rispetto del patto di stabilità fra gli stati membri dell'Unione europea), mentre le spese correnti sono finanziate solo attraverso il prelievo fiscale. In quest'ottica, il finanziamento degli investimenti pubblici attraverso il disavanzo di bilancio rappresenta uno strumento per sostenere la domanda aggregata, e quindi per accrescere il livello dell'attività produttiva durante la fase di contrazione del ciclo economico: sarà la fase successiva di ripresa economica ad alimentare la crescita del gettito fiscale che compenserà, in un'ottica di equilibrio di bilancio nell'intero ciclo economico, il deficit pubblico che ha permesso il finanziamento degli investimenti pubblici. In materia cfr. L. MOTTURA, *Finanza pubblica e politiche di sostegno economico*, Roma, 2014, 26 ss.

nuovo saldo obiettivo, mediante cui gli enti concorrono agli obiettivi di finanza pubblica, deve essere “non negativo”, vale a dire posto – come livello minimo - pari a zero, a differenza del saldo obiettivo del patto, posto sempre su valori positivi (doveva essere cioè un avanzo) in ragione del concorso alla finanza pubblica richiesto annualmente agli enti⁷⁸. Inoltre, poichè il saldo è richiesto solo in termini di competenza, ciò comporta il venir meno del previgente vincolo per cassa ai pagamenti in conto capitale, consentendo in tal modo agli enti locali che hanno liquidità di poter procedere ai pagamenti di conto capitale, favorendo così gli investimenti⁷⁹.

4. L'armonizzazione dei sistemi contabili della pubblica amministrazione

L'armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali⁸⁰ costituisce uno dei fondamentali presupposti necessari del sistema dei controlli a vario titolo affidati alla Corte dei conti – con l'avallo della giurisprudenza costituzionale⁸¹ – al fine di garantire il consolidamento delle finanze pubbliche, soprattutto sotto la spinta dei vincoli europei⁸².

⁷⁸ L. CASO, *Il costo dei diritti e della loro tutela tra Unione Europea e autonomie territoriali*, in *Riv. Corte dei conti*, n. 3-4/2018, 463 ss.

⁷⁹ Cfr. M. QUECCHIA, *Confronto tra nuovo saldo di competenza finanziaria potenziata (SCFP) e patto di stabilità interno (PSI)*, Santarcangelo di Romagna, 2016.

⁸⁰ G. LUCHENA, *Dalla compartecipazione regionale delle risorse statali alla compartecipazione statale delle risorse regionali: "inversione" della finanza derivata e armonizzazione dei bilanci in funzione di coordinamento*, in *Rivista AIC*, n. 3/2019; L. SAMBUCCI, *Corte costituzionale e armonizzazione dei bilanci pubblici: il difficile bilanciamento dei principi di autonomia e delle esigenze di unitarietà della finanza pubblica*, in *Rivista "Nomos. Le attualità del diritto"*, n. 3/2017; L. ANTONINI, *Armonizzazione contabile e autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Rivista AIC*, n. 1/2017; F. GUELLA, *Pacta sunt servanda, armonizzazione dei bilanci pubblici e buon senso. Le ragioni della Corte costituzionale per normalizzare l'ordinamento finanziario comunale della Provincia di Bolzano*, in *Le Regioni*, 2017; G. RIVOCCHI, *L'armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali: orientamenti e prospettive alla luce della giurisprudenza costituzionale*, in *Federalismi*, n. 17/2016.

⁸¹ In questa prospettiva, si colloca la giurisprudenza costituzionale. Tra le tante, si veda Corte cost. n. 184 del 2016; n. 49/2018; n. 115/2020; n. 157/2020; n. 159/2020.

⁸² Cfr. E.C. RAFFIOTTA, *Il governo multilivello dell'economia. Studio sulle trasformazioni dello Stato costituzionale in Europa*, Bologna, 2013. L'autore individua nei vincoli all'indebitamento posti dal *Fiscal compact* un punto di svolta epocale: i vincoli all'indebitamento, infatti, vengono introdotti direttamente negli ordinamenti costituzionali nazionali, oltre che in quello europeo. La decisione

L'armonizzazione consente di confrontare l'andamento dei conti pubblici dei diversi livelli territoriali di governo e, conseguentemente, di verificare il rispetto delle regole che presiedono alla redazione dei bilanci pubblici⁸³, consistenti in principi contabili comuni, da parte di tutti i livelli dell'amministrazione pubblica (Stato, Regioni, Comuni, enti territoriali), al fine di realizzare un governo unitario della finanza pubblica. Ciò attraverso l'introduzione di criteri omogenei diretti a migliorare la trasparenza, l'attendibilità e la confrontabilità delle scritture contabili di tutte le amministrazioni pubbliche, costituisce uno strumento essenziale per la definizione di un quadro normativo contabile che concorra alla sostenibilità delle finanze pubbliche⁸⁴. Oltre a dispiegare la sua azione sul piano dell'autonomia normativa contabile degli enti pubblici, l'armonizzazione contabile è infatti una funzione che estende in concreto i suoi effetti anche sul piano finanziario, in base al presupposto che una maggiore uniformità nella predisposizione degli strumenti di bilancio assicuri, in prospettiva, un miglior uso delle risorse pubbliche⁸⁵.

Un primo riferimento all'armonizzazione dei bilanci pubblici nell'ordinamento italiano si può rinvenire nella prima legge di riforma della contabilità e finanza pubblica n. 468/1978, in cui si prevedeva espressamente, all'articolo 25, la "normalizzazione" dei bilanci pubblici⁸⁶.

Successivamente il legislatore italiano, anche precedendo la specifica disciplina europea poi intervenuta nel 2011, ha

sul "quando" e sul "quanto" ricorrere al debito pubblico viene rimessa all'Europa, con rilevanti effetti anche sulle autonomie territoriali.

⁸³ G. RIVOCCHI, *L'armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali: orientamenti e prospettive alla luce della giurisprudenza costituzionale*, cit., 3.

⁸⁴ Corte dei conti, Sezione giurisdizionale per la Regione Lazio, Inaugurazione dell'Anno giudiziario 2020 Roma, Aula delle Sezioni riunite, 28 febbraio 2020, Intervento dell'Avv. Gabriele Fava Vice Presidente del Consiglio di Presidenza della Corte dei conti, 2.

⁸⁵ Cfr. L. SAMBUCCI, *Corte costituzionale e armonizzazione dei bilanci pubblici: il difficile bilanciamento dei principi di autonomia e delle esigenze di unitarietà della finanza pubblica*, cit.

⁸⁶ M. COLLEVECHIO, *L'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli enti locali nel quadro del federalismo fiscale e della riforma costituzionale*, in *La finanza locale*, 2012, 54 ss.

introdotto la materia “Armonizzazione dei bilanci pubblici” nella Carta costituzionale con la riforma del titolo V del 2001, dapprima inserendola nell’ambito della competenza concorrente, e poi, con la legge costituzionale n. 1 del 2012, portandola nella competenza esclusiva statale⁸⁷.

L’istanza regolatoria affermata in Costituzione è stata poi declinata secondo due differenti filoni normativi, costituiti il primo dalla legge delega n.42 del 2009 sul federalismo fiscale (articolo 2), ed il secondo dalla legge di contabilità e finanza pubblica n.196/2009 (articolo 2).

La concreta implementazione delle nuove regole ha incrociato la disciplina europea nel frattempo intervenuta, dal momento che la Direttiva 2011/85/UE – facente parte del pacchetto dei provvedimenti legislativi noti come *Six pack*, volti all’introduzione di meccanismi rafforzati di controllo e di sorveglianza sugli squilibri macroeconomici e finanziari degli Stati membri – ha specificamente fissato regole minime comuni per i quadri di bilancio nazionali finalizzate a renderli più trasparenti, confrontabili e il più possibile completi e veritieri, nonché con un medesimo orizzonte temporale pluriennale di programmazione (minimo tre anni).

In particolare, tale Direttiva ha richiesto da un lato l’adozione, in sede di programmazione di bilancio, di meccanismi di coordinamento tra tutti i sottosettori dell’amministrazione, e dall’altro ha evidenziato la necessità di uniformità delle regole e delle procedure contabili.

La disciplina dell’armonizzazione contabile nel nostro ordinamento si è quindi di fatto sviluppata, e via via aggiornata nel corso del tempo, sulla base di un quadro normativo interno all’ordinamento medesimo, costituito dalle due leggi prima citate,

⁸⁷ G. RIVOCCHI, *L’armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali: orientamenti e prospettive alla luce della giurisprudenza costituzionale*, cit.

ma anche in coerenza con le nuove regole e finalità nel frattempo intervenute in sede europea.

A tale esigenza si richiamano, in modo convergente, entrambe le leggi n. 42 e n.196 del 2009, che prevedono strumenti per l'armonizzazione basati su principi e regole contabili uniformi, sul piano dei conti integrato, su schemi di bilancio comuni, sul bilancio consolidato.

Il principio dell'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci pubblici si connette al principio di coordinamento della finanza pubblica⁸⁸, strumento fondamentale per il rispetto delle regole di convergenza e di stabilità dei conti pubblici⁸⁹, derivante sia dall'ordinamento comunitario che da quello nazionale.

Infatti, l'armonizzazione contabile delle amministrazioni pubbliche chiamate a concorrere al perseguimento degli obiettivi economico finanziari fissati in sede europea – cioè le pubbliche amministrazioni facenti parte del conto economico consolidato della P.A. – è qualificabile come strumento di coordinamento della finanza pubblica⁹⁰, dal momento che dà vita al quadro di bilancio necessario per l'attuazione del Patto di stabilità e crescita europeo⁹¹.

Tale Patto definisce gli obiettivi economico finanziari del paese in un orizzonte temporale pluriennale, secondo le regole europee di *governance* economica, nonché l'entità del concorso di ciascun sottosettore della P.A. al raggiungimento di tali obiettivi⁹², ed è

⁸⁸ In materia, si veda *Rapporto sul Coordinamento della Finanza Pubblica 2020*, in <https://www.corteconti.it/Home/Organizzazione/UfficiCentraliRegionali/UffSezRiuniteSedeControllor/RappCoord/RappCoord2020>.

⁸⁹ Cfr. A. CAROSI, *La Corte dei conti nell'ordinamento italiano, Collazione dei discorsi tenuti alle celebrazioni del centocinquantesimo della Corte dei conti nelle sedi di Salerno, di Cagliari, di Trento, di Milano, di Perugia e Campobasso integrati con alcune novità giurisprudenziali intervenute nel 2013*, cit., 29.

⁹⁰ Si veda F.E. GRISOSTOLO, *Stato regionale e finanza pubblica multilivello*, Padova, 2020.

⁹¹ In argomento si veda C. DOMENICALI, *La Commissione europea e la flessibilità "temporale" nell'applicazione del Patto di Stabilità e Crescita*, in *Federalismi*, n. 19/2020; R. ADAM – A. TIZZANO, *Manuale di diritto dell'Unione Europea*, Torino 2020, 702 ss.

⁹² Il Patto è stato interessato da crisi "politica" cui hanno fatto seguito delle riforme nel 2005, che hanno consentito l'ingresso nella disciplina fiscale di importanti elementi di elasticità nella valutazione del rispetto dei parametri e nel delineare i percorsi di rientro dei Paesi non in linea con gli stessi: gli obiettivi a medio termine differenziati per Paese, il prolungamento dei vincoli temporali per la correzione dei deficit, la valutazione degli oneri finanziari delle riforme strutturali

pertanto qualificabile come “strumento sostanziale di coordinamento della finanza pubblica”.

Nell’ordinamento nazionale, in ragione della sua funzione la materia dell’armonizzazione dei bilanci pubblici è stata assegnata, come si è detto, alla competenza legislativa esclusiva statale ai sensi della legge cost. n. 1 del 2012 che ha introdotto in Costituzione il principio del pareggio di bilancio, coerentemente con le nuove regole di *governance* economica europea.

La Direttiva 2011/85/UE ha richiesto, da un lato, l’adozione, in sede di programmazione di bilancio, di meccanismi di coordinamento tra tutti i sottosettori dell’amministrazione, e dall’altro ha evidenziato la necessità di uniformità delle regole e delle procedure contabili⁹³.

A seguito della Direttiva la Commissione Europea ha conferito mandato ad EUROSTAT di verificare la concreta applicabilità degli standard internazionali di contabilità pubblica nei vari Paesi dell’Unione Europea attraverso la costituzione di un apposito gruppo di lavoro, denominato “_”, composto da rappresentanti delle amministrazioni finanziarie. Ai lavori del Board impegnato nell’elaborazione dei principi contabili internazionali per il settore pubblico (IPSAS Board), partecipa per l’Italia la Ragioneria Generale dello Stato.

Come rilevato nella Relazione della Commissione sui progressi compiuti nell’attuazione della Direttiva in questione, alla luce dell’urgenza di interventi di risanamento in un gran numero di Stati membri, è necessario agire con la massima priorità. In tale contesto l’impegno volto a migliorare i quadri di bilancio nazionali è strettamente correlato alle politiche di risanamento finanziario,

ne sono alcuni esempi. Così c. DOMENICALI, *La Commissione europea e la flessibilità “temporale” nell’applicazione del Patto di Stabilità e Crescita*, cit. 456. Tuttavia, ne è derivata un’applicazione debole del PSC. In tal senso F. DONATI, *Crisi dell’euro, governance economica e democrazia nell’unione europea*, in *Rivista AIC*, 2/2013.

⁹³ E. PETRONIO, *L’armonizzazione contabile nel sistema della contabilità pubblica*, in *Azienditalia*, n. 11/2018, 1393.

poiché entrambi sono finalizzati a produrre miglioramenti duraturi della qualità dei risultati di bilancio. A norma dell'articolo 16 della Direttiva, entro la data del 14 dicembre 2018 la Commissione dovrà pubblicare una relazione finale sugli esiti della stessa.

L'attenzione del legislatore comunitario alla qualità, trasparenza ed omogeneità dei conti pubblici trova anche riscontro nelle modifiche apportate alla disciplina sulla qualità dei dati statistici contenuta nel protocollo sulla procedura per i disavanzi eccessivi (Reg. (CE) 25 maggio 2009, n. 479/2009), in base alla quale l'EUROSTAT, ossia l'Ufficio statistico della Commissione europea, potrà richiedere anche l'accesso ai microdati utilizzati per la produzione dei quadri di finanza pubblica, potendo altresì compiere a tal fine delle visite non solo presso le sedi del Ministero dell'economia e delle finanze dell'ISTAT, ma anche presso singoli enti.

Con riferimento in particolare agli enti territoriali e locali, il decreto legislativo n. 118/2011 ha ridefinito l'ordinamento contabile degli enti territoriali e dei loro enti e organismi strumentali, al fine di realizzare una omogeneità effettiva dei bilanci e dei rendiconti ed estendere la contabilità patrimoniale a tutti gli enti⁹⁴, migliorando in tal modo la complessiva qualità dei conti pubblici e concorrendo positivamente al percorso di risanamento della finanza territoriale. Dopo una fase di sperimentazione, la nuova contabilità è stata applicata agli enti territoriali a decorrere dal 2015, venendo poi estesa a tutte le autonomie speciali nel corso del 2016⁹⁵.

Il quadro dei nuovi principi contabili che hanno presieduto alla nuova disciplina introdotta per gli enti territoriali, ha

⁹⁴ Così G. RIVOSECCHI, *L'armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali: orientamenti e prospettive alla luce della giurisprudenza costituzionale*, cit., 4.

⁹⁵ Cfr. E. PETRONIO, *L'armonizzazione contabile nel sistema della contabilità pubblica*, in *Azienditalia*, n. 11/2018, 1393 ss.

sostanzialmente costituito il riferimento (ad esempio con riguardo al principio della competenza finanziaria, affiancato anche da quello della competenza economica) anche per le amministrazioni pubbliche diverse da quelle centrali e territoriali, sulla base della delega recata dall'articolo 2 della legge di contabilità pubblica 31 dicembre 2009, n. 196⁹⁶. In attuazione di tale delega, nell'ottica adeguamento del sistema delle decisioni di bilancio alla nuova *governance* economica europea⁹⁷, il Decreto legislativo n. 91/2011 reca norme di armonizzazione contabile, la cui decorrenza ed operatività, data la complessità dell'implementazione dei nuovi criteri contabili, viene differenziata su due anni.

Il medesimo D.Lgs. n. 91 ha in particolare esplicitamente disposto un periodo di sperimentazione per l'adozione del nuovo principio della competenza finanziaria. Inizialmente, tale sperimentazione della durata di due esercizi finanziari doveva decorrere a partire dall'anno 2012. Con successivi interventi legislativi il termine di partenza del periodo biennale di sperimentazione è stato portato al 2015. Dal medesimo anno decorre inoltre l'operatività del piano dei conti integrato a seguito di un periodo di un anno di sperimentazione (D.P.R. 4 ottobre 2013, n. 132)⁹⁸.

Il periodo di sperimentazione, che ha preso avvio a partire dal 1° gennaio 2015, si è concluso alla data del 31 dicembre 2016. Gli elementi utili alla valutazione degli esiti finali sono stati raccolti nel corso dell'esercizio 2017 anche in seguito alla trasmissione dei rendiconti 2016 degli enti individuati.

⁹⁶ Si tratta, in sostanza, degli enti nazionali di previdenza ed assistenza, delle Agenzie regionali sanitarie e degli enti (circa 150) dell'amministrazione centrale diversi dai ministeri.

⁹⁷ Cfr. L. TOLOMEO, L'adeguamento del sistema delle decisioni di bilancio alla nuova *governance* economica europea, in contabilità pubblica, 2011.

⁹⁸ Si veda L. BARTOCCI, L. DEL BENE, *L'armonizzazione contabile negli enti locali italiani – Implicazioni e prime conseguenze tra adattamento formale e cambiamento*, Milano, 2018, 16 ss.; E. PETRONIO, *L'armonizzazione contabile nel sistema della contabilità pubblica*, cit.

5. Considerazioni conclusive

Come emerso nel presente elaborato, il bilancio svolge una fondamentale funzione di *accountability*⁹⁹ poiché tende a responsabilizzare la Pubblica Amministrazione nelle scelte operate in fase sia di programmazione che di controllo, in quanto, con riferimento a quest'ultimo, permette di monitorare successivamente la gestione trascorsa¹⁰⁰. Il bilancio rappresenta, inoltre, oggetto di tutela della giurisdizione contabile esercitata nella forma del controllo, espressione dell'interesse pubblico alla corretta gestione delle risorse pubbliche, bene di importanza suprema collegato all'intima natura democratica dello Stato costituzionale.

In questo panorama, il bilancio¹⁰¹, rappresenta una sorta di cartina di tornasole dell'incidenza e dell'attuazione dei principi che reggono la gestione delle risorse pubbliche, in altri termini, lo strumento normativo e amministrativo attraverso cui viene definita la relazione tra fini e mezzi (finanziari) di cui un ente dispone, la cui decisione deve quindi essere conforme ad un sistema complesso di prescrizioni normative, talvolta di rango costituzionale, altre volte legislativo, o, ancora, di tipo amministrativo¹⁰².

In tale contesto, l'esigenza di tutela dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito hanno profondamente innovato il controllo esercitato dalla Corte dei conti sugli enti territoriali, che

⁹⁹ Cfr. G. SCACCIA, *Il bilancio quale strumento di responsabilità democratica nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. Corte dei conti*, n. 2/2020, 11 ss.

¹⁰⁰ Tale funzione svolta ricomprende nel bilancio pubblico anche i costi, le spese, gli oneri e i ricavi derivanti dall'esternalizzazione dei servizi degli enti territoriali per mezzo dei propri organismi partecipati.

¹⁰¹ Il bilancio è lo strumento normativo e amministrativo attraverso cui è assicurata l'effettività dei fini fissati a valle del processo democratico, che si traduce in utilità di rilevanza giuridica (funzioni e servizi pubblici, diritti) e che, a livello procedimentale, consente di verificare l'*"accountability"* (Corte cost. n. 49/2018) dei propri rappresentanti in ordine alla realizzazione dei programmi che quei fini realizzano (artt. 1 e 97 Cost.). In quest'ottica, come evidenziato dalla Corte costituzionale, il bilancio è un "bene pubblico". Così Corte cost. n. 18/2019, sentenza ormai nota come "sentenza di San Valentino", che ha chiuso il cerchio del lungo percorso interpretativo che ha visto al centro, sul piano sostanziale, l'elaborazione del concetto del bilancio quale bene pubblico costituzionale a tutela anche delle generazioni future, e, sul piano processuale, la riscoperta del ruolo della centralità della Corte dei conti nel sistema delle giurisdizioni. (Cfr. anche Corte cost. sentenze n. 184/2016, n. 80/2017, n. 228/2017, n. 247/2017, n. 49/2018 citata).

¹⁰² M. FRATINI, *Compendio di contabilità pubblica*, Roma, 2019, 396.

ha mutato la sua tradizionale natura collaborativa, divenendo sempre più incisivo.

Con riferimento a quest'ultimo aspetto, a causa delle minori entrate derivanti dalla crisi economico finanziaria e dei minori trasferimenti statali, la maggioranza degli enti locali si trovano oggi in difficoltà nell'assicurare condizioni di equilibrio finanziario¹⁰³. L'attività della magistratura contabile perde il suo ruolo ausiliario e collaborativo, e ciò in coerenza con la nuova architettura costituzionale.

L'ampia sindacabilità degli atti di controllo si traduce in una chiara affermazione del ruolo del giudice contabile di custode della finanza pubblica allargata nel rispetto del principio autonomistico¹⁰⁴.

¹⁰³ Per tali ragioni, al fine di evitare il dissesto (e le gravi conseguenze per la comunità ed i creditori derivanti da tale *default*), il legislatore è intervenuto per potenziare l'istituto del predissesto. Si pensi, ad esempio, alle previsioni di cui all'art. 1, commi 714-714-bis, legge del 28 dicembre 2015, n. 2018, che hanno inteso rafforzare la possibilità di ricorrere alla procedura di riequilibrio finanziario trattato nel paragrafo n. 7. Il nuovo Codice della giustizia contabile, di cui al d.lgs. n. 174 del 2016, ha organicamente disciplinato le Sezioni Riunite in speciale composizione. L'art. 11, comma 6, precisando che le Sezioni Riunite in speciale composizione decidono sui giudizi in materia di piani di riequilibrio finanziario, ha definitivamente comportato il superamento della questione di giurisdizione che si era inizialmente presentata sugli atti di controllo in materia di procedura di riequilibrio finanziario da cui scaturisce l'obbligo della dichiarazione di dissesto.

¹⁰⁴ Ciò a fronte di un quadro normativo talora «opaco ed autoreferenziale per quel che concerne le dinamiche applicative del riparto del gettito» (così Corte cost. n. 188/2016; si veda nota di G.P. DOLSO, *Prospettive inedite sui poteri istruttori della Corte costituzionale*, in *Le Regioni*, n. 1-2/2017); nonché quelle intese a superare un coordinamento finanziario compiuto soltanto, o prevalentemente, tagliando la spesa