

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

NON SOLO BILANCIO: LA CORTE COSTITUZIONALE E IL SISTEMA CONTABILE PUBBLICO. LE ASIMMETRIE DI UNA EVOLUZIONE.

di Lio Sambucci, Ricercatore e professore aggregato di Contabilità di Stato – Sapienza Università di Roma.

Sommario: 1. Alcuni elementi introduttivi. Corte costituzionale e sistema contabile pubblico. Centralismo contabile. – 2. «Armonizzazione dei bilanci pubblici» e competenza legislativa statale ovvero che ne è dell'autonomia contabile delle regioni e degli enti locali. - 3. Le statuizioni della Corte. - 4. La rilevanza del rendiconto. – 5. L'idea recessiva del bilancio degli enti autonomi (territoriali). – 6. Scansione temporale del «ciclo di bilancio». Sincronia e tempestività degli atti contabili. Criticità delle posizioni della giurisprudenza costituzionale. – 7. Una riflessione conclusiva, anzi due.

1. Alcuni elementi introduttivi. Corte costituzionale e sistema contabile pubblico. Centralismo contabile. - Con sentenza 26 novembre 2020, n. 250, la Corte costituzionale è tornata sulla armonizzazione dei bilanci pubblici (ovvero sulla definizione del perimetro di competenza del legislatore statale), e, quindi, sulle fonti di disciplina della contabilità delle regioni e degli enti locali. Si contano ormai a decine le sentenze della Corte su profili che riguardano il sistema contabile pubblico, e, più specificamente, la contabilità degli enti autonomi (territoriali): una produzione giurisprudenziale imponente, che ha preso avvio in seguito alla riforma costituzionale introdotta da legge cost. 30 aprile 2012, n. 1 (recante, come noto,

«introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale»), che si è sviluppata in misura forse inaspettata, nelle dimensioni¹), e che, in disparte l'essenziale contributo in termini di acquisizione ordinamentale del sistema di bilancio - e, quindi, per meglio dire, di effettività e di stabilità di principi ed istituti nella pienezza delle rispettive prerogative funzionali² - è rivelatrice di una situazione nella quale si registra, sia negli interventi legislativi sia nelle ricostruzioni giurisprudenziali, il superamento materiale del sistema costituzionale delle autonomie, con riduzione a mera forma del dato costituzionale (di cui al titolo quinto della parte seconda della Costituzione, e di cui all'art. 5 Cost., quale opzione fondamentale dell'ordinamento). Una produzione giurisprudenziale con la quale la Corte, peraltro, sembra farsi carico anche della integrazione della disciplina normativa (di fonte statale) della contabilità pubblica, e, soprattutto, della contabilità delle regioni e degli enti locali, e nella quale inizia a prendere forma (più concretamente, come si dirà *infra*

¹ E, così, in un battibaleno, ci si è avviati verso il superamento di una situazione ordinamentale di scarsa rilevanza costituzionale del dato finanziario (quella riferita al dato contabile era praticamente inesistente), nonostante le disposizioni di cui al vecchio quarto comma dell'art. 81 Cost. autorizzassero ad individuare una traccia marcata anche del principio di equilibrio della finanza pubblica (come rilevato dalla stessa giurisprudenza costituzionale) e attribuissero, comunque, alla Corte costituzionale (con la definizione del principio di copertura finanziaria delle leggi di spesa) un ruolo importante nel controllo sulle finanze pubbliche: un ruolo, tuttavia, in concreto, difficilmente esercitabile se si considerano la limitatezza delle possibilità di attivazione del suddetto controllo (essendo piuttosto difficile che la Presidenza del Consiglio dei Ministri si induca nel senso della impugnazione di una legge di spesa statale, se si considera la preponderante fonte governativa delle iniziative legislative di spesa: che, in molta parte, sono realizzate in forma di decretazione d'urgenza e in sede di decisione di bilancio) e la (più che ragionevole) prudenza della Corte nella valutazione di aspetti che riguardano scelte politiche (e anche della Corte dei conti nell'esercizio del potere di sollevare, in sede di esercizio delle funzioni di controllo, questioni di legittimità costituzionale in relazione proprio al suddetto principio costituzionale di copertura finanziaria). Una difficoltà - nell'accesso al controllo costituzionale delle leggi di spesa dello Stato - che, peraltro, ancora permane; e che, in parte, è compensata dall'importante ruolo che è svolto dalla Ragioneria generale dello Stato in ordine al controllo - preventivo, concomitante e successivo - della spesa pubblica: un ruolo che, già progressivamente rinforzato (nel corso degli anni) dalla rilevanza dei vincoli finanziari e di bilancio provenienti dall'ordinamento dell'Unione europea, ha trovato ulteriore rinforzo nella trasfusione in Costituzione di molta parte di quei vicoli (i quali, quindi, non sono più di fonte europea, ma sono, ora, di fonte interna e di rilevanza costituzionale).

² Nel senso che si tratta di principi e di istituti in molta parte positivizzati dal legislatore, con prerogative funzionali rimaste inesprese nelle loro potenzialità evolutive (pure segnalate dalla dottrina più attenta alle questioni giuscontabilistiche molto prima della citata riforma costituzionale del 2012: vedi A. BARETTONI ARLERI, *Lezioni di Contabilità di Stato*, Roma, 1986; anche rispetto alla effettività del nuovo modello di pubblica amministrazione: L. SAMBUCCI, *La programmazione finanziaria negli enti locali*, Napoli, 2009); e rimaste sottovalutate dalle scienze amministrative, le quali si sono determinate nel senso di lasciare che la contabilità pubblica - gli atti contabili (di decisione finanziaria) e le relative procedure - declinasse nella «area dell'attività strumentale della pubblica amministrazione e, quindi, a riconoscerle una rilevanza prevalentemente, ove non esclusivamente, interna»: A. BARETTONI ARLERI, op. ult. cit., 48.

sub 5) – in particolare, con riferimento alle autonomie territoriali - un'idea recessiva del bilancio, quale strumento essenzialmente di garanzia (di certificazione) degli equilibri finanziari, di informazione, di controllo³, che costituisce un precipitato (quasi) inevitabile nel centralismo contabile imposto dal legislatore statale e condiviso dalla giurisprudenza costituzionale⁴.

In particolare, con la sentenza citata, la Corte ha deciso due distinti ricorsi proposti dal Presidente del Consiglio dei Ministri avverso alcune disposizioni stabilite dal legislatore della regione Valle d'Aosta, e, precisamente: (con il primo ricorso, depositato in data 5 giugno 2019) quelle di cui all'art. 1, comma quarto, e 2 legge reg. Valle d'Aosta 27 marzo 2019, n. 1⁵; e (con il secondo ricorso, depositato in data 28 giugno 2019) quelle di cui all'art. 6, commi sesto e settimo,

³ A livello statale, invece, il bilancio continua ad essere momento in cui il lavoro parlamentare rimane (eccessivamente) assorbito nell'esercizio delle prerogative decisionali, le quali, tuttavia, si disperdono nella definizione di decisioni a carattere "micro" finanziario (centinaia di disposizioni finanziarie, ora contenute nella prima sezione della legge di bilancio, nella quale, come noto, è confluito, per effetto delle riforme degli ultimi dieci anni, il contenuto della legge di stabilità, già legge finanziaria); mentre rimane ancora (molto) poco valorizzata la funzione parlamentare di controllo sulla finanza pubblica, la quale ha trovato (rinforzo nella) esplicitazione costituzionale nelle disposizioni di cui all'art. 5, comma quarto, legge cost. 20 aprile 2012, n. 1.

⁴ Un sistema rigidamente centralistico nel quale è chiamata a svolgere un ruolo fondamentale (se non di supremazia: che ricorda molto il sistema introdotto dalla riforma De Stefani del 1929), la Ragioneria generale, la quale è portatrice di un interesse tecnico alla uniformazione dei contenuti dei documenti contabili (di qui, l'ampia modellistica allegata al d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126, e imposta alle regioni e agli enti locali) e delle procedure finanziarie, che certo agevola i compiti di acquisizione dei flussi informativi (che, peraltro, ne possono risultare implementati), di elaborazione e valutazione dei dati, di verifica e correzione; che, al netto dell'elitarismo burocratico (sempre aleggiante, e che si rinvigorisce nei tempi di indebolimento della classe dirigente onoraria), è una delle conseguenze della centralità del (e della prevalenza che la giurisprudenza costituzionale riconosce al) principio di equilibrio finanziario (e del conseguente centralismo contabile); e che, tuttavia, è suscettibile di riportare l'Italia al XIX secolo, quando il bilancio era considerato poco più di un atto amministrativo (un atto di alta amministrazione, nella migliore delle ipotesi). Si tratta di temi che richiedono separato approfondimento; ma, intanto, sulla evoluzione e sulla nuova centralità della Ragioneria generale, vedi, da ultimo, R. PEREZ, *Il controllo dei conti pubblici. Storia della Ragioneria generale dello Stato*, Bologna, 2021; più in generale, sulla rilevanza e sul potere crescente dell'amministrazione finanziaria nel governo della finanza pubblica, vedi E. D'ALTERIO, *Dietro le quinte di un potere. Pubblica amministrazione e governo dei mezzi finanziari*, 2021, Bologna.

⁵ La citata legge reg. Valle d'Aosta n. 1/2019 reca «modificazioni alla legge regionale 24 dicembre 2018, n. 12 (Legge di stabilità regionale per il triennio 2019/2021), e altre disposizioni urgenti». La questione di legittimità costituzionale (riguardante, come visto, gli artt. 1, comma quarto, e 2 della citata legge regionale) è prospettata: con riferimento all'art. 1, comma quarto, della citata legge regionale, in relazione all'art. 117, commi secondo, lett. l), e terzo, Cost.; e, con riferimento all'art. 2, in relazione agli artt. 3, 51, primo comma, e 97, quarto comma, Cost. (nonché – entrambe le disposizioni - in relazione all'art. 2 dello Statuto speciale per la Valle d'Aosta, adottato con legge cost. 26 febbraio 1948, n. 4). In sostanza, si trattava di stabilire la legittimità costituzionale di disposizioni con cui il legislatore regionale citato attribuisce agli enti locali la possibilità (per l'anno 2019) di «avvalersi di personale a tempo determinato o con convenzioni ovvero con contratti di collaborazione coordinata e continuativa nel limite del 70 per cento della media della spesa sostenuta nel triennio 2007/2009 per le medesime finalità».

legge reg. Valle d'Aosta 24 aprile 2019, n. 4, di variazione della legge regionale approvativa del bilancio della regione⁶.

Nello specifico, per quanto rileva ai fini del presente contributo, con l'art. 6, comma sesto, della legge regionale citata è stato disposto il differimento (al 31 maggio 2019) del termine per l'approvazione del rendiconto degli enti locali relativo alla gestione dell'esercizio finanziario 2018⁷. La disposizione citata è denunciata per illegittimità costituzionale, «in riferimento all'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost.», ma con specifico riguardo alla materia «sistema tributario e contabile dello Stato». È pur vero, tuttavia, che nei successivi passaggi argomentativi (che la Corte ricava dal ricorso) si fa riferimento alla «armonizzazione dei bilanci pubblici», la quale, come è noto, è un'altra materia pure indicata all'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost., ma distinta dalla materia «sistema tributario e contabile dello Stato»⁸. Su tale profilo impugnativo (sulla base del dato che si ricava dalla decisione esaminata), la parte ricorrente si limita a richiamare il disposto di cui all'art. 18, comma primo, lett. b), d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, quale parametro interposto rispetto al principio costituzionale evocato; ed a riportare le statuizioni motivative di alcuni precedenti specifici della giurisprudenza costituzionale in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici (in particolare: Corte cost. 20 luglio 2016, n. 184; Corte cost. 13 aprile 2017, n. 80), la quale, secondo quanto rilevato in ricorso (pubblicato

⁶ La citata legge reg. Valle d'Aosta n. 4/2019 è intitolata: «Primo provvedimento di variazione al bilancio di previsione finanziario della Regione per il triennio 2019/2021. Modificazioni di leggi regionali».

⁷ Per la precisione, al citato art. 6, comma sesto, legge reg. Valle d'Aosta n. 4/2019 è stabilito che, «ai sensi dell'art. 29, comma 1, della legge reg. 11 dicembre 2015, n. 19 (Legge finanziaria per gli anni 2016/2018), il termine di approvazione del rendiconto della gestione dell'esercizio finanziario 2018 è posticipato al 31 maggio 2019» (in effetti, al primo comma del citato art. 29 è stabilito che «gli enti locali approvano i documenti contabili entro i termini previsti dalla normativa statale vigente, salvo diversa previsione di legge regionale»).

La disposizione di cui al settimo comma dell'art. 6 legge reg. Valle d'Aosta n. 4/2019 - denunciata, in relazione all'art. 117, comma terzo, Cost. - è strettamente collegata alle disposizioni introdotte dall'art. 1, comma quarto, legge reg. Valle d'Aosta n. 1/2019, e proprio tale circostanza ha indotto la Corte di disporre la riunione dei due ricorsi.

⁸ In disparte ogni altra considerazione, e rimanendo già solo al dato testuale, nella richiamata disposizione costituzionale le locuzioni «sistema tributario e contabile dello Stato» e «armonizzazione dei bilanci pubblici» sono separate da un punto e virgola.

nella Gazzetta Ufficiale n. 34 del 21 agosto 2019), «è resa indispensabile dalla stretta relazione funzionale che intercorre tra la stessa, il coordinamento della finanza pubblica, l'unità economica della Repubblica e la osservanza degli obblighi economici e finanziari imposti dalle istituzioni europee». In conclusione (sul punto), alla difesa statale «non sembra dubitabile che la posticipazione del termine costituisca proprio un vulnus a quella esigenza di uniformità e armonizzazione» nei sensi evidenziati dalla giurisprudenza costituzionale.

La Corte, con la sentenza in esame, si è determinata nel senso della fondatezza della questione (ritenendo persuasivo «l'iter argomentativo del ricorrente», «in quanto coerente con la giurisprudenza di questa Corte in argomento»), ed ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 6, comma sesto, legge reg. Valle d'Aosta n. 4/2019⁹. L'impianto motivativo (che, sulla questione specifica qui esaminata, si sviluppa ai punti 3.2 e 3.3 del «Considerato in diritto») si esaurisce nell'adattamento alla fattispecie concreta - che riguarda il rendiconto degli enti locali (sia pure nell'ambito di una regione ad autonomia speciale) e il differimento del termine di approvazione del documento consuntivo - dei principi elaborati dalla giurisprudenza costituzionale in funzione della delimitazione degli spazi di operatività della materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» di cui (ora), come detto, all'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost.¹⁰ (ovvero la corretta lettura della locuzione

⁹ Sono state dichiarate non fondate, invece, le questioni di legittimità costituzionale proposte con riferimento agli artt. 1, comma quarto, e 2 legge reg. Valle d'Aosta n. 1/2019 e all'art. 6, comma settimo, legge reg. Valle d'Aosta n. 4/2019.

¹⁰ Deve essere rilevato, infatti, che nella formulazione originaria dell'art. 117 Cost. - come definita dall'art. 3 legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3 (recante, come noto, modifiche al titolo quinto della parte seconda della Costituzione - la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» era collocata al terzo comma dell'art. 117, tra le materie a legislazione concorrente. Lo «spostamento» della suddetta materia tra quelle a legislazione esclusiva statale è stata disposta dall'art. 3 legge cost. n. 1/2012. E proprio nella nuova collocazione (all'interno del citato art. 117 Cost.) della suddetta materia, il legislatore statale ha voluto rinvenire il fondamento del proprio potere di disciplina dell'intero sistema contabile pubblico (non solo della contabilità dello Stato, ma anche della contabilità delle regioni e degli enti locali).

«armonizzazione dei bilanci pubblici»¹¹), e, quindi, in sostanza, della definizione degli spazi di intervento del legislatore statale nella disciplina della contabilità delle regioni e degli enti locali: un impegno che si rendeva assolutamente necessario in considerazione dell'impatto problematico che una interpretazione eccessivamente (ovvero indefinitivamente) estensiva del suddetto dato costituzionale è suscettibile di determinare sull'autonomia contabile delle regioni e degli enti locali e sulla disciplina dei loro sistemi contabili.

Tuttavia, sul punto, la Corte è rimasta sulle posizioni già espresse, che pure avevano dato luogo a qualche perplessità in quanto attributive all'intera disciplina di cui al d.lgs. n. 118/2011 (come profondamente estesa dal d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126¹²) valenza di parametro interposto di legittimità costituzionale¹³, attesa

¹¹ Ma, in funzione della definizione dei principi generali del sistema contabile delle regioni e degli enti locali presenta sicura rilevanza anche la corretta interpretazione della materia «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario»: sul punto, vedi L. SAMBUCCI, *La triste parabola dell'autonomia contabile degli enti territoriali: se la Corte costituzionale decide sugli stanziamenti di bilancio*, in *www.federalismi.it*, 2016, ove (appunto) ci si sofferma sull'impatto problematico (diciamo così) sull'autonomia contabile degli enti territoriali e sulla disciplina della contabilità di regioni ed enti locali della interpretazione estensiva, da parte della giurisprudenza costituzionale, del «coordinamento della finanza pubblica».

¹² Il d.lgs. n. 126/2014, recante disposizioni integrative e correttive del d.lgs. n. 118/2011, tra l'altro, ha introdotto, nel titolo III (intitolato «ordinamento finanziario e contabile delle regioni) del d.lgs. n. 118/2011 (titolo interamente introdotto da d.lgs. n. 126/2014), una disciplina minuziosa di ogni aspetto della contabilità delle regioni. Deve anche essere precisato che, con il citato d.lgs. n. 126/2014, vengono apportate modificazioni altrettanto profonde e pervasive all'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, il quale trova disciplina nella parte seconda del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (approvativo, come noto, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali), nella quale sono state raccolte e sistemate le disposizioni già recate dal d.lgs. 25 febbraio 1995, n. 77 (che recava, appunto, «ordinamento finanziario e contabile degli enti locali»). La pervasività della disciplina contabile introdotta dal d.lgs. n. 126/2014 determina, tra l'altro, un mutamento della natura stessa del d.lgs. n. 118/2011, il quale, da strumento fissativo di principi di carattere generale volti (appunto) ad assicurare la necessaria armonizzazione delle regole di bilancio ai diversi livelli istituzionali (peraltro, caratterizzati da autonomia costituzionalmente garantita), diviene strumento di fissazione di una disciplina ultra regolamentare (corredata da centinaia di pagine di allegati che definiscono anche i modelli dei documenti contabili), di fonte statale, della contabilità delle regioni e degli enti locali.

¹³ Si tratta di un punto di approdo (della ricostruzione della giurisprudenza costituzionale) che, peraltro, costituisce una delle ragioni della frequenza degli interventi della Corte su aspetti della disciplina della contabilità delle regioni e degli enti locali, in quanto la Presidenza del Consiglio dei Ministri è indotta ad impugnare per illegittimità costituzionale ogni norma che si discosti anche solo minimamente dalla disciplina di cui al d.lgs. n. 118/2011 (ad esempio, con il ricorso definito da Corte cost. 20 luglio 2016, n. 184, era stata impugnata anche una disposizione con cui il legislatore regionale aveva stabilito in tre mesi la durata massima dell'esercizio provvisorio del bilancio, in violazione dell'art. 43, comma secondo, d.lgs. n. 118/2011, che fissa in quattro mesi la durata massima dell'esercizio provvisorio del bilancio delle regioni). Una "intensità" giurisprudenziale che se concorre (positivamente) ad innalzare la sensibilità rispetto ai profili della contabilità pubblica, rischia, tuttavia, di assorbire l'attività della Corte su aspetti di minuta normazione, con il rischio di ridurre l'indagine di legittimità costituzionale in suppelletta (neppure legislativa, ma) normativa. Un elemento che sembra suggerire una diversa valutazione in ordine alla sussistenza ed alla permanenza dell'interesse all'impugnazione: vedi *infra sub nota* 107).

Sulla questione della ricostruzione dello spazio di estensione della materia «armonizzazione dei bilanci pubblici», e in termini problematici rispetto alle posizioni della giurisprudenza costituzionale e

la sua finalità attuativa della armonizzazione dei bilanci pubblici, quale valore dotato di autonoma rilevanza costituzionale, e, peraltro, strettamente funzionale ai più pervasivi principi costituzionali di equilibrio di bilancio e di sostenibilità del debito pubblico, e, più in generale, di stabilità della finanza pubblica (artt. 81, 97, comma primo, e 119, comma primo, Cost.). Una impostazione che, per l'estensione del portato interpretativo, si mostra poco coerente anche con la stessa radice etimologica della formula testuale utilizzata dal legislatore costituzionale, che condensa anche l'essenza teleologica del richiamato valore costituzionale, la quale non solo non coincide con la disciplina dell'intero sistema contabile pubblico (perché, in tal caso, sarebbe stata utilizzata una diversa locuzione¹⁴), ma presuppone l'esistenza ovvero autorizza un pluralismo normativo che implica la necessità di fissazione di principi comuni volti ad assicurare un grado di omogeneità dei documenti e delle procedure contabili che ne riesca a garantire l'effettività dei diversi profili finalistici¹⁵: un dato

rispetto alla "esuberanza" della disciplina introdotta dal d.gs. n. 126/2014 (in relazione al suddetto parametro costituzionale armonizzativo e agli altri valori costituzionali), vedi, ampiamente, 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 *www.nomos-leattualitaneldiritto.it*, 2017.

¹⁴ Sarebbe stato molto semplice, infatti, utilizzare – nella formulazione della disposizione di cui alla lett. e) del secondo comma dell'art. 117 Cost. - la locuzione onnicomprensiva «sistema contabile pubblici»: la qual cosa, peraltro, avrebbe escluso ogni possibile incertezza interpretativa sulla estensione della competenza legislativa statale all'intera contabilità pubblica. Al contrario, proprio, come detto, l'utilizzazione (da parte del legislatore costituzionale) delle distinte locuzioni «sistema tributario e contabile dello Stato» e «armonizzazione dei bilanci pubblici» (non solo) esclude del tutto, come detto, che la competenza del legislatore statale possa ritenersi estesa alla disciplina della contabilità degli enti autonomi territoriali (ma implica la competenza del legislatore regionale non solo per la disciplina della contabilità della regione, ma anche per la contabilità degli enti locali, con esclusione degli aspetti regolamentari, i quali rimangono riservati al potere normativo degli enti locali ai sensi dell'art. 152 d.lgs. n. 267/2000: non sarebbe neppure il caso di precisare, trattandosi di un dato di elementare rilevanza, che tale competenza del legislatore regionale trova limite nei principi costituzionali e nelle disposizioni armonizzative e anche nei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica). L'aspetto problematico, come rilevato, attiene alla rilevazione dei "confini" entro i quali deve essere esercitata la competenza del legislatore statale nella suddetta materia armonizzativa. Ma su questo, come detto, il contributo della Corte continua a rimanere esangue e non convincente per la estensione del potere legislativo dello Stato all'intera disciplina della contabilità delle regioni e degli enti locali: estensione addirittura giustificata proprio sulla base della «armonizzazione dei bilanci pubblici», e cioè, su un dato testuale che, come visto, esclude la suddetta soluzione (per esplicita ammissione della Corte stessa: vedi nota successiva).

¹⁵ Si tratta di una ricostruzione che trova riscontro nella stessa giurisprudenza costituzionale, secondo cui «il sistema contabile regionale – indipendentemente dalla sua possibile configurazione come autonoma materia ascrivibile alla potestà residuale dell'ente – non è stato totalmente sottratto ad un'autonoma regolazione, ma che questa è, tuttavia, intrinsecamente soggetta a limitazioni necessarie a consentire il soddisfacimento contestuale di una pluralità di interessi costituzionalmente rilevanti»: Corte cost. 20 luglio 2016, n. 184. Un'impostazione giurisprudenziale che, tuttavia, rimane neutralizzata dalla

che esclude che la materia armonizzativa (ovvero la competenza legislativa esclusiva dello Stato) possa ritenersi estesa ad aspetti regolamentari. Il legislatore costituzionale ha attribuito allo Stato, in via esclusiva, il suddetto compito legislativo, il quale è stato assolto con obiettiva esuberanza, in quanto con il citato d.lgs. n. 126/2014 è stata introdotta (a modificazione ed integrazione del d.lgs. n. 118/2011) una disciplina di fonte statale (come detto) minuziosa, ultra regolamentare, della contabilità delle regioni e degli enti locali: una disciplina che, per il grado di dettaglio e per la pervasività del contenuto prescrittivo¹⁶ – in disparte quanto sarà ribadito *infra* in relazione all’impatto problematico sul sistema delle autonomie e sul principio di buon andamento della pubblica amministrazione – rivela profili di dubbia coerenza non solo rispetto ai criteri di ripartizione delle competenze legislative e di attribuzione del potere normativo di cui all’art. 117 Cost., ma anche rispetto alla stessa «armonizzazione dei bilanci pubblici», quale valore di autonoma rilevanza costituzionale, che la Corte esaurisce nella finalità (in massima sintesi) di garanzia informativa¹⁷ (che pure ne costituisce un portato

(ovvero trova un elemento di contraddizione nella) elevazione a parametro interposto di legittimità costituzionale del d.lgs. n. 126/2014.

¹⁶ Una disciplina che, per il grado di dettaglio, si estende a profili di ordine amministrativo, e costituisce un tipico esempio di straripamento legislativo – rilevato criticamente in dottrina, che si è espressa in termini di «esondazione legislativa» (S. CASSESE, *Che cosa resta dell'amministrazione pubblica?*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2019, 5) e anche di «abuso della funzione legislativa» (G. ZAGREBELSKI, *Diritto allo specchio*, Torino, 2018, 271) – che, a volte, trova origine nel tentativo del potere politico di estendere le proprie prerogative ovvero di comprimere la discrezionalità dell’amministrazione tecnica; altre volte, risponde a finalità deresponsabilizzative perseguite dalla stessa amministrazione tecnica, che, peraltro, ne suggerisce ovvero ne determina i contenuti; e, che, comunque, in tutti i casi costituisce una disfunzione o anche una patologia del sistema. Una disciplina che, inoltre, si rivela dubbiamente coerente (anche) con le disposizioni di cui all’art. 118 Cost., che, come noto, collocano la funzione amministrativa a livello comunale, e, pur facendone salvo lo spostamento (conferimento) verso altri livelli di amministrazione (al fine di assicurarne l’esercizio unitario, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza); che pongono le basi per una diversa organizzazione del sistema amministrativo (che non solo implica ma presuppone il superamento del decentramento, e, quindi, dell’assetto amministrativo preesistente) e costituiscono declinazione funzionale del principio di buon andamento (di cui all’art. 97, comma secondo, Cost.), cristallizzando un dato costituzionale difficilmente (diciamo così) compatibile con il centralismo contabile. Ma si tratta di profili che richiedono separato approfondimento.

¹⁷ Corte cost. n. 184/2016: «Occorre ricordare che l’armonizzazione dei bilanci pubblici è finalizzata a realizzare l’omogeneità dei sistemi contabili per rendere i bilanci delle amministrazioni aggregabili e confrontabili, in modo da soddisfare le esigenze informative connesse a vari obiettivi quali la programmazione economico-finanziaria, il coordinamento della finanza pubblica, la gestione del federalismo fiscale, le verifiche del rispetto delle regole comunitarie, la prevenzione di gravi irregolarità idonee a pregiudicare gli equilibri dei bilanci». Corte cost. n. 250/2020, (come si vedrà *infra*), nell’ambito della armonizzazione dei bilanci pubblici: «la scansione temporale degli adempimenti del

funzionale rilevante), trascurando (ovvero ritenendone la cedevolezza), tuttavia, la finalità armonizzativa – che (invece) ne costituisce l'essenza concettiva (l'elemento genetico, espresso nella definizione testuale) – quale limite contestuale alla competenza legislativa dello Stato ed al potere normativo degli enti autonomi (territoriali) in materia di contabilità, quale ricerca del necessario equilibrio tra valori già acquisiti all'ordine costituzionale (pre-esistenti), e non solo confermati ma finanche rinforzati (come obiettivamente avvenuto con legge cost. n. 3/2001), tanto da rendere necessaria (al fine di evitare le conseguenze negative di possibili "esuberanze") la fissazione di principi comuni (della disciplina)¹⁸ che assicurassero l'effettività delle prerogative funzionali degli atti del ciclo di bilancio e delle procedure di decisione finanziaria, e un livello di omogeneità dei linguaggi contabili che riuscisse a migliorare la leggibilità e la confrontabilità del flusso informativo¹⁹.

Una disciplina che, tuttavia, la Corte, come rilevato, ha elevato a parametro interposto di legittimità costituzionale, con l'effetto, tra

ciclo di bilancio, dettati dalla normativa statale, risulta funzionale a realizzare la unitaria rappresentazione dei dati della contabilità nazionale»; la competenza legislativa esclusiva dello Stato in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici è volta ad «assicurare un contestuale, e dunque efficace, monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica».

¹⁸ Nella possibilità di massima estensione, la competenza legislativa in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici avrebbe potuto autorizzare il legislatore statale a stabilire l'ordinamento contabile – e, quindi, i principi della contabilità - delle regioni e degli enti locali, limitatamente ai profili riguardanti il «ciclo di bilancio» (con esclusione, ad esempio, degli aspetti relativi alla gestione, ai controlli): una soluzione che, peraltro, avrebbe permesso di tenere sostanzialmente stabile la disciplina di cui alla parte seconda del d.lgs. n. 267/2000 (recante l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali) e di cui al titolo terzo del d.lgs. n. 118/2011 (recante l'ordinamento finanziario e contabile delle regioni), con esclusione delle disposizioni a carattere non ordinamentale (e di quelle non riguardanti il ciclo di bilancio, a meno che non riescano ad avere valenza di principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica), alle quali deve essere riconosciuto carattere di cedevolezza (rispetto ad eventuali disposizioni normative di segno diverso).

¹⁹ Si tratta di una ricostruzione che (non solo non rimane esclusa, ma) riesce a trovare riscontro nella costituzionalizzazione dei principi di equilibrio di bilancio, di sostenibilità del debito pubblico, di stabilità finanziaria (pure evocati dalla giurisprudenza costituzionale al fine di evidenziare il contributo di garanzia che il valore armonizzativo è inteso ad assicurare), i quali, infatti, avendo trovato ingresso costituzionale con legge cost. n. 1/2012, a maggior ragione avrebbero escluso, nella lettura diminutiva della Corte, l'utilizzazione (da parte del citato legislatore costituzionale) della locuzione «armonizzazione dei bilanci pubblici». Né riesce ad essere risolutivo (nei sensi ricostruiti dalla Corte) lo spostamento della materia tra quelle a legislazione esclusiva dello Stato (anzi, l'intervento conferma la rilevanza del dato testuale, il quale è rimasto inalterato), trattandosi di elemento che, comunque, non può attribuire allo Stato la competenza a disciplinare, nella sua interezza, la contabilità delle regioni e degli enti locali; e che è coerente con l'opzione interpretativa che rinviene nella materia armonizzativa una competenza alla fissazione di una disciplina di principi (la qual cosa rende molto problematica l'individuazione di uno spazio di legislazione regionale, il quale, in materia di contabilità, già si può rinvenire ai sensi del quarto comma dell'art. 117 Cost. (in virtù della clausola di "residualità").

l'altro, di scoraggiare ogni possibile esercizio di potere normativo in materia di contabilità da parte delle regioni e degli enti locali²⁰.

2. «Armonizzazione dei bilanci pubblici» e competenza legislativa statale ovvero che ne è dell'autonomia contabile degli enti territoriali? - Come accennato, la questione (relativa alla individuazione, alla definizione dello spazio di estensione della "materia" armonizzazione dei bilanci pubblici)²¹ – la cui rilevanza risiede nell'impatto sull'autonomia contabile delle regioni (e degli enti locali), che si trova esposta al rischio di cancellazione (con le inevitabili implicazioni di ordine generale sull'autonomia degli enti territoriali e sulla tenuta stessa del sistema autonomistico definito in Costituzione²²) con l'affermarsi nell'ordinamento (nell'esercizio della

²⁰ Un esercizio che, peraltro, avrebbe potuto neutralizzare (ovvero ricondurre alla fisiologia costituzionale) gli eccessi della legislazione dello Stato in materia di contabilità delle regioni e degli enti locali), in considerazione della cedevolezza delle disposizioni normative statali "esuberanti" rispetto al sistema di ripartizione delle competenze legislative di cui all'art. 117 Cost. (per approfondimenti su tali aspetti, si rimanda a L. SAMBUCCI, *Corte costituzionale e armonizzazione dei bilanci pubblici*, cit.).

²¹ E, quindi, per quanto anche qui rileva, alla estensione del potere legislativo statale sui profili che riguardano la contabilità delle regioni e degli enti locali.

²² La questione, peraltro, non è solo di ordine formale – in relazione alla coerenza con il dato costituzionale, che potrebbe essere posto in discussione con la considerazione che il sistema delle autonomie deve oggi essere misurato alla luce della materializzazione nell'ordinamento di pervasive tendenze neo centralistiche; ma è di carattere (anche) sostanziale, laddove si ritenga: che i principi costituzionali introdotti da legge cost. n. 3/2001 - in senso rafforzativo delle autonomie - continuino a conservare attualità; che la centralità e la valorizzazione delle autonomie, anche in tempi di crisi finanziaria ed economica, continuino ad essere valori (costituzionali) preferibili alla opzione centralistica. In proposito, vedi L. SAMBUCCI, *Corte costituzionale e armonizzazione dei bilanci pubblici*, cit., 3, ove si osserva che la suddetta "preferenza" trova ragione non nella adesione ad una scelta "ideologica" (in favore degli enti autonomi), ma per la convinzione che la valorizzazione delle autonomie, la piena attuazione degli strumenti autonomistici, la formazione e la responsabilizzazione delle classi dirigenti territoriali (che ne sono immediata conseguenza) costituiscano un percorso obbligato per condurre ad una soluzione stabile, "di sistema", dei problemi di funzionamento della pubblica amministrazione, dei problemi del sistema finanziario (in relazione alle esigenze di riduzione dell'indebitamento, di contenimento e controllo della spesa pubblica, di ottimizzazione delle risorse, di funzionamento degli strumenti della programmazione economico-finanziaria), e, quindi, per garantire un rassicurante grado di osservanza del principio di buon andamento di cui all'art. 97, comma secondo, Cost., anche in funzione della osservanza dei valori costituzionali di equilibrio di bilancio e di sostenibilità del debito pubblico, e, più in generale, di stabilità della finanza pubblica (di cui agli artt. 81, comma primo, 97, comma primo, e 119, comma primo, Cost.). Era la direzione seguita dal citato legislatore della riforma costituzionale del 2001, con il consolidamento del sistema delle autonomie che si era venuto affermando nell'ordinamento lungo tutto il corso degli scorsi anni Novanta (a mezzo di legislazione ordinaria, e a Costituzione invariata). Ma non vi è stata possibilità di mettere alla prova il nuovo sistema, di verificarne l'effettiva funzionalità: il legislatore attuativo, quasi da subito, ha depotenziato e in parte neutralizzato la portata evolutiva dei principi costituzionali. È certo, tuttavia, che il nuovo impulso centralistico che ha caratterizzato la produzione legislativa statale dell'ultimo decennio, non solo non ha portato a soluzione (neppure parzialmente) i problemi sopra evocati, ma l'ha allontanata, con l'accentramento dei momenti decisionali, con lo svuotamento dell'autonomia finanziaria, con la cancellazione dell'autonomia contabile, con la moltiplicazione e l'aggravamento delle procedure (in funzione tutoria) e dei controlli (anche a carattere preventivo): e ciò, peraltro, con scarsa coerenza rispetto ai proclami di semplificazione e di liberalizzazione delle procedure, e, comunque, determinando, tra l'altro, rallentamento e disfunzionamento dell'azione amministrativa, e, più in generale, una deresponsabilizzazione della classe

potestà legislativo statale) dell'opzione interpretativa estensiva – è pervenuta alla valutazione della Corte costituzionale, la quale ha dovuto prendere posizione più direttamente (rispetto al recente passato, quando le questioni qui rilevanti erano state appena sfiorate²³) sulla portata della «armonizzazione dei bilanci pubblici», sulla legislazione statale in materia di contabilità delle regioni e degli enti locali, sugli spazi di resistenza dell'autonomia contabile degli enti territoriali. E lo ha fatto con le difficoltà determinate dalla necessità di bilanciare le esigenze di tutela della finanza pubblica, di contenimento della spesa, di consolidamento dei conti, di sostenibilità del debito, e, più in generale, di stabilità e di affidabilità finanziaria, ricondotte nell'alveo dei principi costituzionali di equilibrio del bilancio (dei bilanci pubblici) e di unità economica della Repubblica²⁴; e le esigenze di garanzia del sistema delle autonomie, che continua a rimanere una opzione costituzionale fondamentale²⁵, insuscettibile, perciò solo, di compromissione. E, tuttavia, la Corte ha espresso, in linea generale, una posizione di prevalenza delle prime rispetto alle seconde: con ciò

dirigente, onoraria e tecnica, territoriale, la quale, con sempre maggiore frequenza, è portata ad allontanare il momento decisionale e conclusivo. Si tratta di una deriva suscettibile, da un lato, di aggravare il "peso" (e, quindi, la lentezza) dell'azione amministrativa; e, da altro lato, di vanificare ovvero depotenziare i risultati raggiunti negli ultimi quindici anni in tema di formazione, di accrescimento tecnico e culturale - in termini, soprattutto, di attenzione ai risultati dell'attività e della gestione finanziaria - dell'amministrazione tecnica. Al contrario, la cosa migliore (rispetto ai problemi di sistema richiamati) sarebbe stata quella di portare a compimento il processo autonomistico, nel senso di rendere effettivo il grado di autonomia assicurato dai principi costituzionali, e, con specifico riguardo agli aspetti più propriamente finanziari, di rendere effettive le soluzioni individuate in tema di razionalizzazione della spesa pubblica, ad esempio portando a piena attuazione il sistema dei costi e dei fabbisogni standard (che costituisce strumento in grado la gestione delle risorse ai livelli territoriali).

²³ Vedi Corte cost. 10 aprile 2014, n. 88, ove, dopo aver rilevato che, nella complessa riforma della finanza pubblica, l'unica nuova competenza esclusiva dello Stato è quella della armonizzazione dei bilanci pubblici, che sino alla modifica operata con la legge cost. n. 1 del 2012 si presentava in "endiadi" (sentenza n. 17 del 2004) con il coordinamento della finanza pubblica, si osserva che «essa, tuttavia, non può essere interpretata così estensivamente da coprire l'intero ambito materiale regolato dalla legge n. 243 del 2012».

²⁴ Esigenze che implicano non solo un certo livello di omogeneità dei sistemi contabili (assicurato dalla armonizzazione dei bilanci pubblici), in funzione della (più agevole) elaborazione e confrontabilità dei dati e dei flussi informativi; ma anche la piena esplicazione delle prerogative funzionali dei diversi atti della decisione di bilancio.

²⁵ Una opzione fondamentale che, peraltro, è riuscita a resistere al recente referendum costituzionale del 4 dicembre 2016, in esito al quale, come noto, è stata respinta la legge di riforma della Costituzione (approvata, in seconda votazione, dal Senato della Repubblica nella seduta del 20 gennaio 2016, e dalla Camera dei Deputati, in seconda votazione, nella seduta del 12 aprile 2016; pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 15 aprile 2016, n. 88), che riguardava (la parte seconda della Costituzione, e) anche, significativamente, il titolo quinto della parte seconda della Costituzione, e, quindi, il sistema delle autonomie. Per alcuni spunti di prospettiva delle autonomie in seguito all'esito della consultazione referendaria, vedi G. FALCON, *Le piste possibili del regionalismo, dopo il referendum costituzionale*, in *Reg.*, 2016, 777.

consolidando ovvero assecondando le spinte neocentraliste che pervadono l'ordinamento²⁶, e, per quanto qui più direttamente rileva, avvalorando (come detto) un vero e proprio centralismo contabile che risulta difficilmente coerente con il dato costituzionale, sia quello riguardante il sistema delle autonomie sia quello relativo alla armonizzazione dei bilanci pubblici, di fatto annullando lo spazio normativo che la riferita locuzione costituzionale assicura (nei sensi esposti) in capo agli enti territoriali.

In particolare, come accennato, Corte cost. 13 aprile 2017, n. 80 e Corte cost. 20 luglio 2016, n. 184²⁷ - esaminando i dubbi di legittimità costituzionale prospettati in relazione al parametro

²⁶ Si tratta di una "inclinazione" della Corte diffusamente percepita in dottrina, e ampiamente segnalata (anche se con accenti diversi): vedi, da ultimo, le osservazioni di R. Tosi, *Il neocentralismo della Corte costituzionale: dei cani e delle altre storie*, in *Reg.*, 2016, 621, la quale, pur richiamando la tradizionale tendenza centralistica della giurisprudenza costituzionale, rileva che «ora sembra emergere un centralismo diverso, più opaco, perché privo di un disegno di riferimento e indebolito nella dogmatica», ed esorta la «comunità dei giuristi» a svolgere il «controllo che essa è destinata ad esercitare nei confronti di un giudice inappellabile»: osservando, tuttavia, che per fare ciò «occorre credere che sia ancora possibile raggiungere e mantenere un ragionevole assetto nel sistema dei rapporti tra Stato e Regioni».

²⁷ Si tratta di due sentenze che vanno ad ingrossare l'ampio filone giurisprudenziale sviluppatosi negli ultimissimi anni (come mai nel passato) in relazione a profili strettamente giuscontabilistici, riguardanti istituti tradizionali ed altri di nuovo ingresso nel sistema contabile degli enti territoriali, la cui disciplina legislativa (già ampiamente – eccessivamente – conformata dal legislatore statale) viene così ad essere integrata dalle elaborazioni della giurisprudenza costituzionale. *Ex multis*, vedi: Corte cost. 20 dicembre 2012, n. 311, che, tra l'altro, si sofferma sul sistema di tesoreria unica; Corte cost. 25 ottobre 2013, n. 250 e Corte cost. 13 novembre 2013, n. 266, sull'avanzo di amministrazione; Corte cost. 6 marzo 2014, n. 39 e Corte cost. 10 marzo 2014, n. 40, in tema di nuovi controlli attribuiti alla Corte dei conti; Corte cost. 10 aprile 2014, n. 88, che risolve alcune questioni di legittimità costituzionale sollevate da due regioni in relazione ad alcune disposizioni della legge n. 243/2012 (come detto attuativa del principio costituzionale del pareggio di bilancio); Corte cost. 2 luglio 2014, n. 188, che si sofferma sull'istituto delle anticipazioni di cassa; Corte cost. 16 dicembre 2016, n. 279; Corte cost. 11 gennaio 2017, n. 6, sul «disavanzo tecnico». Si tratta solo di alcune delle sentenze nelle quali la Corte costituzionale si è soffermata su istituti tipici della contabilità pubblica (dello Stato e degli enti territoriali), che raramente in passato avevano conosciuto il vaglio del giudice costituzionale (e mai in relazione al principio di buon andamento della pubblica amministrazione); alle quali si aggiungono i numerosi altri pronunciamenti che, sempre negli ultimi anni, hanno riguardato principi generali della contabilità pubblica: quali, ad esempio, quello tradizionale della copertura delle legge di spesa; e quello – di più recente ingresso costituzionale (ma anche su questo sarebbe interessante approfondire) – di equilibrio di bilancio. Pronunciamenti che, in alcuni casi, hanno condotto alla declaratoria di illegittimità costituzionale di disposizioni di leggi regionali di bilancio approvative di previsioni finanziarie: vedi, in particolare Corte cost. 29 gennaio 2016, n. 10 e Corte cost. 24 luglio 2015, n. 188. Sulla giurisprudenza ultima citata e sulla recente elaborazione giurisprudenziale costituzionale in relazione ai bilanci e alla contabilità pubblica (che non sempre è riuscita a rimanere esente da osservazioni critiche), vedi ampiamente L. SAMBUCCI, *La triste parabola dell'autonomia contabile degli enti territoriali*, cit.; vedi anche: A. BRANCASI, *Bilanci di Regioni ed EE.LL.: una occasione persa per fare chiarezza sui vincoli di equilibrio e sul relativo rapporto con l'obbligo della copertura finanziaria*, in *Giur. cost.*, 2017, 29; id., *La Corte costituzionale alle prese con le regole della contabilità: questa volta tocca alle anticipazioni di cassa*, in *Giur. cost.*, 2014, 3092. Su alcune delle più recenti pronunce della Corte costituzionale riguardanti i suddetti profili, si sofferma anche L. ANTONINI, *Armonizzazione contabile e autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *www.rivistaaic.it*, 2017. Gli aspetti problematici della «armonizzazione dei bilanci pubblici» e le posizioni della giurisprudenza costituzionale sul tema sono stati indagati anche da G. RIVOSECCHI, *L'armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali: orientamenti e prospettive alla luce*

costituzionale della armonizzazione dei bilanci pubblici²⁸ - hanno preso posizione sulla questione (anche) qui rilevante, e fissato i principi in materia richiamati (dalla parte ricorrente, e adattati) da Corte cost. 26 novembre 2020, n. 250 (alla fattispecie esaminata).

3. Le statuizioni della Corte. - Nell'esame delle questioni di legittimità costituzionale (prospettate con il ricorso: il secondo), Corte cost. n. 250/2020 ricostruisce il profilo teleologico e funzionale del rendiconto e rimarca la rilevanza del ciclo di bilancio e dell'intero processo decisionale, dal momento programmatico a quello consuntivo, della rappresentazione delle attività e dei risultati della gestione; evidenziando le strette interrelazioni funzionali tra i diversi documenti contabili ovvero tra le diverse attività contabili nelle quali la decisione finanziaria si esplica e la rilevanza della scansione temporale degli adempimenti del ciclo di bilancio. Si tratta di elementi ora acquisiti all'ordinamento, e che, tuttavia, in termini generali, la giurisprudenza costituzionale, pur riconducendoli (come nel caso specifico) nell'ambito della competenza esclusiva statale in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici (art. 117, comma secondo, lett. e, Cost.), ricostruisce in funzione dei principi costituzionali di equilibrio di bilancio, di sostenibilità del debito, e, più in generale, di stabilità finanziaria, e, quindi, del sistema che (come detto) rimane definito dagli artt. 81, 97, comma primo, e 119, comma primo, Cost.: rispetto al quale (principio generale) il suddetto valore armonizzativo (ma anche, più comprensivamente, quello di coordinamento della finanza pubblica: art. 117, comma terzo, Cost.) viene ricostruito in termini

della giurisprudenza costituzionale, in *www.federalismi.it*, 2016; vedi anche L. MERCATI, *Armonizzazione dei bilanci pubblici e principi contabili*, in *www.federalismi.it*, 2014.

²⁸ In particolare, la Corte costituzionale era chiamata ad esaminare questioni di legittimità costituzionale rilevare dal Presidente del Consiglio dei ministri con riguardo ad alcune disposizioni recate da leggi regionali (e di enti territoriali ad autonomia speciale) in materia di programmazione economica e finanziaria regionale e di ordinamento e procedure contabili, in relazione al parametro della armonizzazione dei bilanci pubblici di cui all'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost. (ma anche in relazione ai parametri, in verità genericamente dedotti, di cui agli artt. 81 e 97 Cost.), con riferimento al (ad alcune disposizioni del) d.lgs. n. 118/2011.

strumentali ovvero funzionali, quale strumento essenziale²⁹ di (che concorre alla) garanzia di effettività; e rispetto al quale sembrano rimanere in posizione quasi subordinata ovvero recessiva ovvero cedevole il principio di buon andamento della pubblica amministrazione di cui (ora) all'art. 97, comma secondo, Cost. e il principio autonomistico di cui all'art. 5 Cost. (e certo lo rimane il sistema costituzionale delle autonomie di cui agli artt. 114 ss. Cost.): ma si tratta di temi che richiedono separato approfondimento.

E così, nella riferita impostazione ricostruttiva, la Corte ricorda che «la scansione temporale degli adempimenti del ciclo di bilancio, dettati dalla normativa statale, risulta funzionale a realizzare la unitaria rappresentazione dei dati della contabilità nazionale» («e si impone anche alle Regioni a statuto speciale, in quanto parti della "finanza pubblica allargata"») ³⁰; per rilevare che, «in questa prospettiva, il differimento del termine di uno degli adempimenti cardine di tale ciclo, quale è l'approvazione del rendiconto della gestione, non configura uno scostamento meramente formale, atteso che "la sincronia delle procedure di bilancio è collegata alla programmazione finanziaria statale" e alla redazione delle connesse manovre finanziarie, operazioni che richiedono la previa conoscenza

²⁹ Nella ricostruzione della giurisprudenza costituzionale, il precipitato essenziale (concreto) della armonizzazione dei bilanci pubblici, quale necessario strumento di garanzia della effettività del principio generale di stabilità finanziaria (ovvero del sistema di cui agli artt. 81, 97, comma primo, e 119, comma primo, Cost.), consiste nella valenza (riconosciuta dalla Corte stessa) di parametro interposto di legittimità costituzionale all'intera disciplina recata dal d.lgs. n. 118/2011 (come profondamente modificata e integrata dal d.lgs. n. 126/2014) – in relazione agli artt. 117, comma secondo, lett. e), Cost., e, più in generale (ovvero indirettamente), agli artt. 81, 97, comma primo, e 119, comma primo, Cost. - la quale, come detto, regola in modo minuzioso la contabilità delle regioni e in modo ancora più minuzioso la contabilità degli enti locali (già disciplinata dal d.lgs. n. 267/2000, che viene significativamente modificato); con ciò, peraltro, facendo registrare un elemento di contraddizione con quanto statuito dalla stessa Corte, quando rileva (Corte cost. n. 184/2016) che, anche in esito allo "spostamento" della armonizzazione dei bilanci pubblici tra le materia di competenza del legislatore statale, «quel che è certo è che non può essere disconosciuta la potestà di esprimere nella contabilità regionale, pur nel rispetto dei vincoli statali, le peculiarità connesse e conseguenti all'autonomia costituzionalmente garantita alla Regione» (vedi anche *sub* nota 13).

³⁰ Sul punto specifico, la Corte ricorda che «la stessa magistratura contabile ha ripetutamente evidenziato che il rendiconto della gestione "rappresenta un momento essenziale del processo di pianificazione e di controllo sul quale si articola l'intera gestione dell'ente, in grado di contenere informazioni comparative e di misurare i valori della previsione definitiva confrontandoli con quelli risultanti dalla concreta realizzazione dei programmi e degli indirizzi politici, vale a dire dei risultati, valutandone gli eventuali spostamenti e analizzandone le ragioni" (Corte dei conti, sezione regionale di controllo per il Veneto, deliberazione 10 ottobre 2018, n. 367/2018/PRSE; in termini adesivi, ex

da parte dello Stato di tutti i fattori che incidono sugli equilibri complessivi e sul rispetto dei vincoli nazionali ed europei (in tal senso, sentenza n. 184 del 2016)». Da ciò, la Corte fa derivare «che la tempistica dettata dal legislatore statale per l'approvazione dei documenti di bilancio, nel costituire elemento coesistente per il conseguimento dell'indicato obiettivo, è sottratta alla possibilità di interventi anche da parte delle Regioni a statuto speciale»: la qual cosa si rende necessaria «al fine di evitare una nuova frammentazione del quadro regolatorio, che la competenza esclusiva assegnata allo Stato in sede di riforma della Carta costituzionale ha inteso superare allo scopo di assicurare un contestuale, e dunque efficace, monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica»³¹.

Sotto altro profilo, richiamate le connotazioni funzionali dell'atto consuntivo generale³², la Corte osserva che «il rendiconto assume, nell'ambito dell'armonizzazione della finanza pubblica, rilievo analogo a quello del bilancio di previsione, operando sinergicamente con esso, nella comune funzione di complessiva legittimazione dell'operato dell'amministrazione nell'ambito del ciclo di bilancio, e nel costituire la base per la costruzione dei dati nazionali utili alla programmazione finanziaria dello Stato, alla verifica dell'osservanza degli impegni assunti a livello nazionale ed europeo, alla determinazione delle conseguenti manovre di bilancio»³³.

plurimis, Corte dei conti, sezione regionale di controllo per il Trentino-Alto Adige/Südtirol, deliberazione 4 dicembre 2019, n. 57/2019/PRSE)».

³¹ «Del resto, il rilievo dell'ottemperanza del termine annuale dettato dalla disciplina statale per l'approvazione del rendiconto trova implicita conferma nel principio contabile generale costituito dalla "annualità" dell'approvazione dei documenti di bilancio, sia di previsione che di rendicontazione, contemplato all'Allegato 1 del d.lgs. n. 118 del 2011, come affermato dall'art. 3 del medesimo decreto legislativo».

³² In proposito, la Corte rileva, tra l'altro, che, oltre ad essere «strumento che consente al corpo elettorale di verificare l'attuazione del programma proposto dagli amministratori», «il rendiconto opera in termini di responsabilità degli amministratori per l'impiego di risorse finanziarie pubbliche nel rispetto dei canoni di legalità, efficienza, efficacia ed economicità della gestione amministrativa»; evidenziando, tra l'altro, «la connotazione e le implicazioni prettamente giuridiche del rendiconto, come strumento di verifica della regolarità dei conti e della correttezza delle spese effettuate dalle pubbliche amministrazioni, ai fini della chiusura del ciclo di bilancio attraverso il confronto con i dati previsionali».

³³ Nella ricostruzione proposta, la Corte rileva, altresì, che «l'art. 172 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali) prevede l'allegazione del rendiconto al successivo bilancio di previsione, posto che la veridicità e attendibilità di quanto

Dalla ricostruzione proposta, la Corte rileva conclusivamente, quale «esigenza ineludibile, ai fini dell'attuazione del principio dettato dall'art. 117, secondo comma, lett. e), Cost., che sia lo Stato a determinare una data unica e comune anche per l'approvazione del rendiconto da parte delle amministrazioni pubbliche³⁴, e che solo lo Stato possa, quindi, disporre un differimento dei termini previsti in via ordinaria per l'approvazione dei documenti di bilancio, ivi compreso il rendiconto, a ragione di sopraggiunte rilevanti esigenze».

4. La rilevanza del rendiconto. – Le riportate statuizioni giurisprudenziali presentano massimo interesse (in particolare) per la rilevanza che la Corte attribuisce al rendiconto (e, segnatamente, ai suoi elementi finalistici), al carattere complesso della decisione di bilancio (che si esplica attraverso diversi momenti decisionali), alla scansione temporale della manovra finanziaria, e, quindi, più in generale, al sistema contabile pubblico. E già (solo) questo segna, come detto, un elemento di sicura evoluzione se si considera che i profili giuscontabilistici del sistema di pubblica amministrazione sono rimasti (troppo) a lungo relegati in posizione negletta, quali aspetti a carattere essenzialmente funzionale (ovvero di mero funzionamento), attinenti alle meccanica adempimentale (una inclinazione che, peraltro, ancora permane ovvero torna ad essere preminente nella disciplina introdotta dal d.lgs. n. 126/2014, connotandola negativamente) funzionale (ovvero anche espressiva) dell'attività di controllo, con inevitabile impatto critico (in senso almeno rallentativo)

rappresentato in tale bilancio potrebbero essere negativamente incise dall'assenza ovvero dalla mancata approvazione del rendiconto».

³⁴ La Corte rileva, inoltre, che «l'esigenza del rispetto del termine posto dal legislatore statale è tanto più evidente ove si consideri che dall'approvazione del rendiconto decorre quello di trasmissione dei dati da parte dell'amministrazione interessata alla Banca dati delle amministrazioni pubbliche (BDAP), di cui all'art. 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Legge di contabilità e finanza pubblica)».

sulle importanti riforme amministrative che pure si sono succedute a partire dagli scorsi anni Novanta³⁵.

Su tali aspetti, fino a questo momento, la giurisprudenza costituzionale – a partire dalla positivizzazione costituzionale del principio di equilibrio di bilancio, con legge cost. 20 aprile 2012, n. 1 - ci aveva abituato a parole importanti soprattutto (quasi esclusivamente) sul bilancio di previsione, ritenuto (tra l'altro) atto generale «in cui si concentrano le fondamentali scelte di indirizzo politico e in cui si decide della contribuzione dei cittadini alle entrate dello Stato e dell'allocazione delle risorse pubbliche» (Corte cost., ord., 8 febbraio 2019, n. 17, a proposito della legge di approvazione del bilancio dello Stato³⁶), «destinato a rappresentare il principale strumento di decisione sulla allocazione delle risorse, nonché il principale riferimento della verifica dei risultati delle politiche pubbliche»³⁷ (Corte cost. n. 61 del 2018); e finanche (enfaticamente)

³⁵ Deve pur essere rilevato che l'impulso evolutivo è di matrice europea, la quale si rinviene nitidamente non solo nella genesi della richiamata riforma costituzionale del 2012, ma già nella legge 2 aprile 2011, n. 39, recante «modifiche alla legge 31 dicembre 2009, n. 196, conseguenti alle nuove regole adottate dall'Unione europea in materia di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri»: un intervento legislativo che trova origine nelle conclusioni del Consiglio Ecofin 7 settembre 2010, con cui è stato introdotto il cosiddetto «semestre europeo», che costituisce, in sostanza, la specificazione dell'articolazione temporale dei diversi adempimenti in carico alla Commissione europea ed agli Stati membri ai fini del coordinamento delle decisioni finanziarie annuali e pluriennali. Si tratta di un dato che rende evidente la rilevanza della (di quella che la Corte ha definito la) «sincronia delle procedure di bilancio» ai diversi livelli istituzionale: senonché, a livello europeo, la scansione temporale delle procedure di bilancio è concepita in funzione dialogica e collaborativa, con finalità migliorative dei risultati; mentre, a livello interno, prevale ancora – e, anzi, con il d.lgs. n. 126/2014 e con le ricostruzioni della giurisprudenza costituzionali, è destinato a rimanere stabilizzato - l'elemento adempimentale, con finalità (come visto) essenzialmente informativa (che, pur presentando, ovviamente, sicura rilevanza, è suscettibile di determinare, ove eccessivamente irrigidito, una involuzione delle funzionalità dei documenti di bilancio in relazione alle rispettive proprietà finalistiche): un elemento che rimane confermato anche all'esito della giurisprudenza costituzionale. Sulle strette relazioni tra i principi dell'ordinamento europeo e il sistema di bilancio statale, vedi M.V. LUPÒ AVAGLIANO, *Il bilancio dello Stato tra ordinamento nazionale e vincoli europei*, Torino, 2017, 135; vedi anche M.L. SEGUITI, *La finanza pubblica internazionale*, in *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, cit., 2018. La rilevanza (dell'osservanza) dei vincoli economici e finanziari di fonte europea e la complessità (nelle relazioni finanziarie) che ne derivano sono state ampiamente approfondite in dottrina (anche in termini problematici); vedi: G. GUARINO, *Euro. Venti anni di depressione, 1992-2012*, in *www.nomos-leattualitadeldiritto.it*, 2012; vedi anche Id, *Eurosistema. Analisi e prospettive*, Milano, 2006; G. DELLA CANANEA, *Il patto di stabilità e le finanze pubbliche nazionali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2001, 4, I, 559; Id, *Lex fiscalis europea*, in *Quad. cost.*, 2014, 7.

³⁶ In proposito, vedi, ampiamente, L. SAMBUCCI, *Corte cost. (ord.) 8 febbraio 2019, n. 17: il difficile equilibrio tra esigenze di tempestività della decisione di bilanciamento e garanzia delle attribuzioni parlamentari*, in *www.contabilita-pubblica.it*, 2019.

³⁷ Sono le parole del Ragioniere generale dello Stato, nella audizione del 14 luglio 2015 dinanzi alle Commissioni riunite di Camera e Senato, riportate testualmente da Corte cost. 27 marzo 2018, n. 61, la quale (di suo) ha ricordato che il novellato (dall'art. 1 legge cost. n. 1/2012) «art. 81 Cost. ha assunto – soprattutto attraverso la formulazione del primo comma – un significato "anticiclico" in termini di politica fiscale e monetaria e, più in generale, di politica economica»; ed ha aggiunto che il suddetto art. 81

definito «“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, 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» (Corte cost. 20 luglio 2016, n. 184³⁸). Si tratta di un dato – quello relativo alla estrema rilevanza del bilancio, e, più in generale, degli atti del «ciclo di bilancio» - che la stessa giurisprudenza costituzionale (e, segnatamente, quella ultima citata) riferisce espressamente anche (in particolare) alle regioni (e, comunque, anche agli enti locali)³⁹.

Ora, invece, come detto, l’attenzione della Corte – soffermandosi sulla (ovvero rimarcando la) rilevanza anche del rendiconto nell’ambito del ciclo di bilancio e della scansione temporale

(attraverso la legge 24 dicembre 2012, n. 243, di attuazione del «del principio del pareggio di bilancio») ha conferito alla legge di bilancio «e alle altre leggi finanziarie correttive delle manovre di finanza pubblica una regia di interventi complessi e coordinati, finalizzati ad assicurare sostenibilità economica e sviluppo» («su diverse scale territoriali nel cui ambito vengono inevitabilmente coinvolte anche competenze regionali residuali»).

³⁸ La giurisprudenza citata, al fine di evidenziare la rilevanza della armonizzazione dei bilanci pubblici, aggiunge che «il carattere funzionale del bilancio preventivo e di quello successivo, alla cui mancata approvazione, non a caso, l’ordinamento collega il venir meno del consenso della rappresentanza democratica, presuppone quali caratteri inscindibili la chiarezza, la significatività, la specificazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche. Sotto tale profilo, i moduli standardizzati dell’armonizzazione dei bilanci, i quali devono innanzitutto servire a rendere omogenee, ai fini del consolidamento dei conti e della loro reciproca confrontabilità, le contabilità dell’universo delle pubbliche amministrazioni, così articolato e variegato in relazione alle missioni perseguite, non sono idonei, di per sé, ad illustrare le peculiarità dei programmi, delle loro procedure attuative, dell’organizzazione con cui vengono perseguiti, della rendicontazione di quanto realizzato. Le sofisticate tecniche di standardizzazione, indispensabili per i controlli della finanza pubblica ma caratterizzate dalla difficile accessibilità informativa per il cittadino di media diligenza, devono essere pertanto integrate da esposizioni incisive e divulgative circa il rapporto tra il mandato elettorale e la gestione delle risorse destinate alle pubbliche finalità» (vedi anche Corte cost. 13 aprile 2017, n. 80). Negli stessi termini anche Corte cost. 29 novembre 2017, n. 247, la quale aggiunge che «la necessità di assicurare un profilo divulgativo delle finalità perseguite e dei contenuti normativi riguarda anche lo Stato e detto profilo deve sempre corredare la tecnicità degli enunciati in *subiecta* materia, per rappresentare in modo comprensibile le qualità e le quantità di relazione tra le risorse disponibili e gli obiettivi in concreto programmati al fine di delineare un quadro omogeneo, puntuale, completo e trasparente della complessa interdipendenza tra i fattori economici e quelli socio-politici connaturati e conseguenti alle scelte effettuate».

³⁹ È proprio la Corte citata a ricordare che «i bilanci e la contabilità pubblica sono anche strumenti di governo e di indirizzo dell’attività dell’amministrazione: in particolare per le Regioni, che godono di una autonomia costituzionalmente protetta» (Corte cost. n. 184/2016, cit.). Pur dovendo rilevare che anche l’autonomia degli enti locali trova espressa protezione costituzionale (un rilievo che evidenzia l’asimmetria dell’approccio giurisprudenziale), Corte cost. n. 80/2017 precisa che «l’autonomia degli enti territoriali nella materia dell’espressione finanziaria e contabile viene circoscritta, ma non certo eliminata, perché sopravvive nella più elevata prospettiva del “rapporto di mandato elettorale” tra amministratori ed amministrati».

degli atti contabili (e, quindi, della «sincronia delle procedure di bilancio») - evidenzia la centralità del sistema contabile, dalla fase della programmazione e della decisione finanziaria (in ordine alle scelte di politica economica e finanziaria), al momento conclusivo, rappresentativo dei fatti della gestione e dei relativi risultati: quindi, come accennato, è il sistema contabile nel suo complesso a rimanere – sia pure parzialmente - valorizzato nelle parole della Corte.

5. L'idea recessiva del bilancio degli enti autonomi (territoriali).
- Si tratta, tuttavia, di una valorizzazione (degli atti contabili) "dimezzata": di qui, l'avverbio diminutivo, il quale trova ragione nel fatto che nelle ricostruzioni della giurisprudenza costituzionale continua a rimanere rilevabile, come accennato, una concezione riduttiva, involuta del sistema contabile degli enti territoriali, la cui rilevanza appare percepita unicamente in funzione servente rispetto alla decisione di bilancio dello Stato, rispetto al contenimento e al controllo della spesa pubblica. E così, la scansione temporale degli atti contabili (di decisione finanziaria) delle regioni e degli enti locali sembra presentare rilevanza solo perché deve assicurare la «sincronia delle procedure di bilancio», la quale, secondo la Corte (come visto), è funzionale «alla programmazione finanziaria statale e alla redazione delle connesse manovre finanziarie, operazioni che richiedono la previa conoscenza da parte dello Stato di tutti i fattori che incidono sugli equilibri complessivi e sul rispetto dei vincoli nazionali ed europei»; e lo stesso rendiconto (degli enti territoriali) rileva in quanto costituisce «la base per la costruzione dei dati nazionali utili alla programmazione finanziaria dello Stato, alla verifica dell'osservanza degli impegni assunti a livello nazionale ed europeo, alla determinazione delle conseguenti manovre di bilancio».

È come se negli enti territoriali gli atti della contabilità - e, quindi, le decisioni (le scelte) finanziarie, le previsioni finanziarie di

entrata e di uscita (ivi espresse, in funzione della autorizzazione, della limitazione della gestione e del controllo della gestione), la rappresentazione consuntiva dei fatti della gestione e dei relativi risultati - rilevassero essenzialmente come strumenti informativi⁴⁰, in funzione della decisione di bilancio dello Stato, e certificativi, in funzione di certezza ovvero garanzia (della permanenza) degli equilibri finanziari; con relegazione in posizione recessiva (ai livelli delle regioni e degli enti locali) delle connotazioni funzionali – fondamentali (come visto) per definizione della stessa giurisprudenza costituzionale – che caratterizzano (e, anzi, ne costituiscono l'essenza teleologica) gli atti (e i documenti) della decisione di bilancio a tutti i livelli istituzionali⁴¹, le quali, come noto, attengono primariamente:

⁴⁰ Deve essere rilevato che anche quando la Corte ammette l'insufficienza dei «moduli standardizzati dell'armonizzazione dei bilanci pubblici» ad «illustrare le peculiarità dei programmi, delle loro procedure attuative, dell'organizzazione con cui vengono perseguiti, della rendicontazione di quanto realizzato», e riconosce (la permanenza in capo) agli enti territoriali uno spazio di intervento normativo nella disciplina del relativo sistema contabile; lo fa al fine di ribadire la finalità informativa del bilancio: «le sofisticate tecniche di standardizzazione, indispensabili per i controlli della finanza pubblica ma caratterizzate dalla difficile accessibilità informativa per il cittadino di media diligenza, devono essere pertanto integrate da esposizioni incisive e divulgative circa il rapporto tra il mandato elettorale e la gestione delle risorse destinate alle pubbliche finalità».

⁴¹ E, quindi, non possono che riguardare anche i bilanci delle regioni e degli enti locali. In proposito, A. BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali di fronte ai vincoli europei ed alla riforma costituzionale sul "pareggio di bilancio"*, in *Reg.*, 2014, 78, ricorda che «i bilanci e la contabilità pubblica sono anche strumenti di governo e di indirizzo dell'attività dell'amministrazione». Ma su tali aspetti, vedi, ampiamente, L. SAMBUCCI, *La programmazione finanziaria negli enti locali*, cit., 148. Si tratta di elementi (finalistici) che il citato legislatore (statale) armonizzativo prova a ridimensionare quando, pur affermando (art. 9 d.lgs. n. 118/2011) che il sistema di bilancio delle regioni e degli enti locali e dei rispettivi enti strumentali «costituisce lo strumento essenziale per il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione», stabilisce (al periodo successivo del citato art. 9) che «le sue finalità [del suddetto sistema di bilancio] 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». Non si tratta solo di una contraddizione in termini, ma di una vera enormità, se si considera che, sulla base della riportata disposizione, un atto (ad esempio) come il bilancio che (non è solo essenziale, ma) è l'atto con cui stabilisce, si decide, si determina la programmazione finanziaria - e, cioè, (tra l'altro) i programmi che devono essere realizzati (e, quindi, le diverse destinazioni delle risorse finanziarie) e gli obiettivi che si intendono conseguire - e, quindi, si compiono decisioni politiche di grande rilevanza (come più volte ha evidenziato la giurisprudenza costituzionale, che si è espressa in termini di «centralità») per l'ente e per la comunità rappresentata: un atto che, come rilevato, è fondamentale (anche) ai fini della gestione, perché l'organo di massima rappresentanza politica (con la sua approvazione) autorizza la gestione e stabilisce i limiti entro i quali la gestione deve essere compiuta, e che è fondamentale anche ai fini della rendicontazione e dei controlli gestionali: tutti elementi essenziali per il miglioramento dei risultati della gestione in termini di efficienza, efficacia ed economicità, e, quindi, per la ottimizzazione dell'impiego (determinazione delle destinazioni e utilizzazione) delle risorse finanziarie (e non solo), e, quindi, come rilevato, per l'effettività del principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione. Ecco, sulla base della riportata disposizione legislativa statale, l'unica finalità di un atto di siffatta portata decisionale sarebbe solo quella informativa. Una finalità che, nella migliore delle ipotesi, si aggiunge, ma che in nessun modo può esaurire i profili finalistici del bilancio e degli altri atti del «ciclo di bilancio» (un elemento, peraltro, quello informativo, che viene assicurato da alcuni dei cosiddetti principi di bilancio, descritti nell'allegato 1 del d.lgs. n. 118/2011, quali quelli di: pubblicità, veridicità, attendibilità, correttezza, comprensibilità, congruità, coerenza, prudenza, comparabilità, verificabilità; ma anche dal principio di specificazione, che, se pure non esplicitato, trova sostanza nelle disposizioni che disciplinano

alla programmazione economico-finanziaria, quale momento di definizione delle scelte di politica economica e finanziaria; alla gestione, posto che con l'approvazione del bilancio di previsione viene autorizzata la gestione e vengono fissati i limiti alla gestione stessa; al controllo, se si considera che nei documenti di bilancio sono espressi elementi essenziali per l'esercizio dei controlli gestionali⁴² e il rendiconto costituisce il momento di controllo sulla gestione (relativa all'esercizio finanziario concluso) diretta dall'organo di governo e compiuta dall'amministrazione tecnica⁴³. Profili funzionali che, come è facile rilevare, sono fondamentali per l'effettività del principio di buon andamento della pubblica amministrazione di cui all'art. 97, comma secondo, Cost.⁴⁴, che (oggi) trova la sua essenza nella operatività

la classificazione delle entrate e delle spese nel bilancio). Una enormità, appunto. È quello che accade quando si lascia la funzione legislativa all'amministrazione tecnica, che è chiamata a svolgere un'altra attività, importante, complessa, ma diversa da quella legislativa ovvero politica; e che è inevitabilmente influenzata nelle proprie determinazioni (ovvero nelle proprie proposte, ratificate dal legislatore delegato) dalle attività tecniche svolte e dalle relative esigenze funzionali, le quali, ove non adeguatamente temperate con le altre esigenze che vengono in rilievo, sono suscettibili di esporre a vulnerazione valori di rilevanza costituzionale: è quello che è avvenuto a proposito della disciplina dei sistemi contabili degli enti autonomi territoriali. La disposizione di cui al citato art. 9 d.lgs. n. 118/2011 rende manifesto l'intento recessivo perseguito dal legislatore statale, il quale si è manifestato in misura incontentabile (e incompatibile con il dato costituzionale, nei sensi esposti) nel richiamato d.lgs. n. 126/2014, che tra l'altro, nel modificare l'art. 10 d.lgs. n. 118/2011, ha stabilito che il bilancio di previsione finanziario delle regioni e degli enti locali (che, ora, come detto, è almeno triennale) «è aggiornato annualmente in occasione della sua approvazione», come a voler evidenziare (con l'utilizzazione del verbo aggiornare, che nella precedente formulazione del citato art. 10 era riferito solo al bilancio pluriennale, che era distinto dal bilancio annuale; un verbo che il legislatore statale non utilizza con riferimento al bilancio dello Stato) il carattere sostanzialmente compilativo del bilancio. Un intento (recessivo) che è stato convalidato dalla Corte costituzionale.

⁴² Nel bilancio di previsione (nel complesso dei documenti di bilancio), come noto, trovano esplicitazione (anche descrittiva) i programmi che devono essere realizzati (con indicazione anche dei tempi di realizzazione, dei risultati attesi, del relativo responsabile), gli obiettivi che devono essere conseguiti, gli indicatori di efficienza, di efficacia e di economicità: si tratta, come ben evidente, di elementi che (appunto) costituiscono la base di partenza per il corretto svolgimento dei controlli gestionali.

⁴³ Un controllo politico, quello eseguito dall'organo di rappresentanza politica (Parlamento; Consiglio regionale; Consiglio comunale, provinciale, metropolitano), in sede di approvazione; un controllo "diffuso", parapolitico ovvero civico, in quanto viene posto (nella sua completezza) a disposizione dell'accesso generalizzato; in controllo tecnico, finanziario-contabile, in quanto il rendiconto (così come il bilancio) delle regioni e degli enti locali, ad esempio, deve essere inviato alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti (e il rendiconto della regione è assoggettato anche al procedimento di parificazione, svolto dalla sezione regionale di controllo della Corte dei conti: art. 1, comma quinto, d.l. n. 174/2012).

⁴⁴ Il rapporto strettamente funzionale tra programmazione finanziaria (e, quindi, documenti di bilancio) e principio di buon andamento di cui all'art. 97 Cost. è sostanzialmente dato per scontato dalla giurisprudenza costituzionale: vedi Corte cost. n. 184/2016, cit., ove, in verità, si parla di «buon andamento finanziario». Corte cost. 19 gennaio 2016, n. 10 osserva – sia pure, nel caso specifico, con riferimento alla necessaria adeguatezza delle risorse finanziarie apprestate rispetto agli obiettivi individuati – che «il principio del buon andamento – ancor più alla luce della modifica intervenuta con l'introduzione del nuovo primo comma dell'art. 97 Cost. ad opera della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 [...] – è strettamente correlato alla coerenza della legge finanziaria regionale e di quella di bilancio con la programmazione delle attività e dei servizi che si intendono finanziare a legislazione vigente»; e che «la quantificazione delle risorse in modo funzionale e proporzionato alla realizzazione

(ma, in verità, nella definitiva acquisizione, all'ordinamento finanziario) dei criteri di efficacia, di efficienza e di economicità; e, quindi, più in generale, fondamentali ai fini della effettività del nuovo modello di pubblica amministrazione (che sui suddetti criteri si fonda)⁴⁵ nella rinnovata conformazione che si è venuta affermando in esito alle riforme che si sono susseguite a partire dal 1990 e che hanno interessato (in particolare, negli ultimi anni) anche direttamente il sistema finanziario e contabile pubblico⁴⁶.

degli obiettivi previsti dalla legislazione vigente diventa fondamentale canone e presupposto del buon andamento dell'amministrazione». In verità, quello considerato dalla Corte citata (e già ritenuto rilevante) costituisce un aspetto specificativo dello stretto collegamento (in senso funzionale) tra bilancio di previsione e principio di buon andamento, il quale (collegamento) attiene alla stessa essenza teleologica della programmazione finanziaria, che è concepita in funzione della migliore allocazione (sia in termini di adeguatezza quantitativa sia in termini di chiarezza delle destinazioni e degli elementi finalistici) delle risorse finanziarie disponibili (ma anche organizzative e professionali), e, quindi, della migliore utilizzazione delle risorse stesse e del miglioramento dei risultati della gestione. In, verità, in un sistema di pubblica amministrazione attento alla gestione e ai risultati, attento alle esigenze degli amministratori e al conseguimento degli obiettivi individuati, il (buon funzionamento del) bilancio di previsione finanziaria, in quanto strumento di programmazione e di gestione (e anche, nei sensi solo accennati, strumento "di base" per i controlli gestionali), è "parte integrante" e sussunto nel principio di buon andamento (di cui all'art. 97, comma secondo, Cost.).

⁴⁵ Si tratta, in verità, di un dato di elementare rilevanza proprio in considerazione dei richiamati profili funzionali dei documenti di bilancio, tutti volti ad ottimizzare i risultati della gestione: la programmazione, volta ad assicurare la ottimale destinazione e utilizzazione delle risorse finanziarie disponibili; la funzione gestionale, volta ad assicurare che la gestione rimanga nei limiti delle previsioni di bilancio (con garanzia degli equilibri assicurati); i controlli gestionali, volti ad assicurare un contributo migliorativo ai risultati della gestione. Si tratta, come ben evidente, di profili finalistici strettamente funzionali a (essenziali per) rendere effettivi i criteri di efficacia, di efficienza e di economicità, e, quindi, a dare concretezza al nuovo modello di pubblica amministrazione - come risultante dalla nuova declinazione del principio di buon andamento di cui all'art. 97 Cost. - nella evoluzione che ha conosciuto negli ultimi trenta anni: a partire dal 1990, con l'approvazione della legge 8 giugno 1990, n. 142 e della legge 7 agosto 1990, n. 241, che hanno avuto il merito di introdurre alcuni principi di impatto tipicamente gestionale, sulla base dei quali si è sviluppata, negli anni successivi, la riforma della pubblica amministrazione nel suo complesso: una riforma che ancora oggi conosce integrazioni e impulsi (in verità, non sempre omogenei, ma), comunque, volti a consolidare un sistema amministrativo efficiente, attento ai risultati della gestione e alle esigenze degli amministrativi, con massima attenzione alla utilizzazione delle risorse ed al contenimento ed al controllo della spesa pubblica. Una impostazione che conferma la centralità del bilancio pubblico e dei documenti di bilancio nel nuovo sistema di pubblica amministrazione: centralità che ha trovato ulteriore rinforzo nella positivizzazione costituzionale (con la citata legge cost. n. 1/2012) del principio di equilibrio di bilancio, come (peraltro) stabilmente confermato nelle (parzialmente richiamate: anche da Corte cost. n. 25/2020) elaborazioni della giurisprudenza costituzionale.

⁴⁶ Il nuovo corso legislativo prende avvio con la legge 31 dicembre 2009, n. 196, recante la nuova legge generale di contabilità e finanza pubblica (peraltro, subito modificata con legge 7 aprile 2011, n. 39, con la quale, in particolare, sono state apportate le modificazioni «conseguenti alle nuove regole adottate dall'Unione europea in materia di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri»); e prosegue incessantemente negli anni successivi, oltre che con la richiamata riforma costituzionale del 2012 (e rimanendo solo agli interventi più direttamente incidenti sui profili della contabilità pubblica): con d.lgs. 31 maggio 2011, n. 91, recante disposizioni di «in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili»; con il 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»; con legge 24 dicembre 2012, n. 243, recante disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio del bilancio ai sensi dell'art. 81, comma sesto, Cost.; con d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126, recante (come visto) disposizioni integrative e correttive del d.lgs. n. 118/2011. Ad ulteriore conferma della riferita prospettiva a carattere fortemente evolutivo (che ha interessato il sistema contabile pubblico nel suo complesso), può essere utile aggiungere che solo nel 2016 sono stati approvati quattro importanti provvedimenti legislativi che hanno riguardato le procedure finanziarie e di bilancio: il d.lgs. 12 maggio 2016, n. 90, recante il completamento della riforma della struttura del

Si tratta di una impostazione (recessiva) che, come visto, ha trovato manifesta espressione normativa nella disciplina analitica stabilita dal d.lgs. n. 118/2011, come profondamente "integrato"⁴⁷ dal d.lgs. n. 126/2014, che, come detto, ha stabilito un vero e proprio regolamento della contabilità delle regioni e degli enti locali⁴⁸, con il

bilancio dello Stato; il d.lgs. 12 maggio 2016, n. 93, recante riordino della disciplina per la gestione del bilancio e potenziamento della funzione del bilancio di cassa; la legge 4 agosto 2016, n. 163, che, in attuazione delle disposizioni di cui alla legge n. 243/2012, ha rivisto profondamente il contenuto e la struttura della legge di bilancio (con soppressione, tra l'altro, della legge di stabilità); la legge 12 agosto 2016, n. 164, recante modifiche alla legge n. 243/2012 in materia di equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali. «conseguenti alle nuove regole adottate dall'Unione europea in materia di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri»; il d.lgs. 16 marzo 2018, n. 29 (recate «disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 12 maggio 2016, n. 93»); il d.lgs. 12 settembre 2018, n. 116 (recante «disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 12 maggio 2016, n. 90»). Sul nuovo assetto del sistema contabile e del bilancio dello Stato, vedi M.V. LUPÒ AVAGLIANO, *Il bilancio dello Stato*, in AA.VV., *Contabilità di stato e degli enti pubblici*, Torino, 2018, 83.

Agli interventi legislativi sopra richiamati, si aggiungono quelli che hanno riguardato, in misura molto significativa, il sistema dei controlli, che registra (negli ultimi anni) una parziale modifica di indirizzo, con rinforzo dei controlli di tipo legalistico (anche a carattere impeditivo). In tal senso, particolarmente rilevanti sono le disposizioni di cui agli artt. 1 e 3 d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, con le quali si attribuisce alla (alle sezioni regionali di controllo della) Corte dei conti un controllo sui bilanci preventivi e sui rendiconti consuntivi delle regioni (degli enti che compongono il Servizio sanitario nazionale) e degli enti locali, volto alla verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, comma sesto, Cost., della sostenibilità dell'indebitamento e dell'assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti: controllo che, per gli enti locali, comporta, in caso di esito negativo, la preclusione della «attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria» (per le regioni, l'analoga disposizione preclusiva è stata dichiarata costituzionalmente illegittima da Corte cost. 26 febbraio 2014, n. 39). Nella stessa prospettiva (di rinforzo dei controlli di tipo legalistico), si colloca il d.lgs. 30 giugno 2011, n. 123, recante «riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile e potenziamento dell'attività di analisi e valutazione della spesa, a norma dell'articolo 49 della legge 31 dicembre 2009, n. 196». Con il d.lgs. 2017, n. 74, recante «modifiche al decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150», conosce consolidamento il sistema di misurazione e valutazione della performance delle strutture e dei dipendenti delle amministrazioni pubbliche».

⁴⁷ Il virgolettato è d'obbligo se si considera che con il d.lgs. n. 126/2014 è stata introdotta (al titolo III del d.lgs. n. 118/2011), come detto, una disciplina minuziosa della contabilità delle regioni (che riesce a contrastare anche con la denominazione del suddetto titolo III: «ordinamento finanziario e contabile delle regioni») di cui non vi era traccia (in coerenza con i principi ed i criteri direttivi di cui all'art. 2, comma secondo, legge 5 maggio 2009, n. 42, cui doveva attenersi la legislazione delegata) nella formulazione originaria del d.lgs. n. 118/2011 e di cui non si rinviene traccia nei richiamati principi di attuazione della delega legislativa. Quindi, si passa da una certa impostazione - quella cristallizzata nella formulazione originaria del d.lgs. n. 118/2011, che, in coerente attuazione della delega legislativa, stabiliva disposizioni volte ad assicurare l'armonizzazione dei bilanci pubblici ovvero un certo grado di omogeneità dei sistemi contabili, mediante la fissazione di una disciplina ("minima") comune, in relazione ai profili di ordine generale, a tutti i livelli istituzionali - ad una impostazione totalmente diversa: quella introdotta dal legislatore con il d.lgs. n. 126/2014, che impone, come rilevato, l'uniformazione analitica della disciplina contabile delle regioni e degli enti locali, ritenendo di poter rinvenire il fondamento di una siffatta potestà legislativa nel sopravvenuto "spostamento" (disposto dall'art. 3 legge cost. n. 1/2012) della materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» (dalle materie a legislazione concorrente di all'art. 117, comma terzo, Cost.) nelle materie attribuite alla competenza esclusiva del legislatore statale (art. 117, comma secondo, Cost.). Si tratta di due impostazioni non solo diverse, ma finanche incompatibili tra loro (perché presuppongono una diversa idea della contabilità degli enti autonomi territoriali e della contabilità pubblica); e, in disparte ogni considerazione sulla coerenza della nuova impostazione con il dato costituzionale, certo diventa difficile che due impostazioni tanto diverse riescano a trovare lo stesso fondamento legislativo (nelle disposizioni di cui all'art. 2 legge n. 42/2009).

⁴⁸ Anche per gli enti locali, è il legislatore statale ad aver definito una disciplina minuziosa della contabilità degli enti locali, nella parte seconda del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267; anche per gli enti locali, il carattere regolamentare della disciplina richiamata riesce a contrastare anche con la denominazione del titolo della suddetta parte seconda del decreto: «ordinamento finanziario e

quale il citato legislatore delegato del 2014 ha realizzato una uniformazione pervasiva della contabilità pubblica (ovvero del sistema giuridico della finanza pubblica) e un centralismo contabile che non solo non trovano riscontro in Costituzione (e che riescono ad andare molto oltre le esigenze del sistema costituzionale della finanza pubblica), ma vi entrano in collisione, in relazione a diversi profili, se si considera che il richiamato intervento normativo, da un lato, ha (nella sostanza) cancellato ovvero neutralizzato l'autonomia contabile degli enti territoriali⁴⁹; e, da altro lato, come detto, ha finito con il ridurre il bilancio (il complesso dei documenti di bilancio) degli enti autonomi a mero strumento di certificazione degli equilibri finanziari e di controllo esterno (dello Stato, ma anche, solo evocativamente, dei cittadini) sulle dinamiche finanziarie e gestionali dei suddetti enti, a mero contenitore di informazioni ("certificate") ovvero a strumento informativo. Con impatto (come detto) compromissivo del sistema autonomistico definito in Costituzione, che, pur rinforzato dalla riforma costituzionale del 2001 (legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3, recante, come noto, «modifiche al titolo V della parte seconda della

contabile», il quale (peraltro, era stato introdotto dal d.lgs. 25 febbraio 1995, n. 77, e recepito nel testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali approvato con il citato d.lgs. n. 267/2000), come noto, attiene alla fissazione dei principi della disciplina della materia.

⁴⁹ In proposito, deve essere rilevato che, a fronte della disciplina minuziosa stabilita dal legislatore statale della contabilità delle regioni (come detto, d.lgs. n. 118/2011) e della contabilità degli enti locali (come detto, d.lgs. n. 267/2000, il quale è stato ampiamente modificato e integrato dall'art. 74 d.lgs. n. 118, introdotto dal d.lgs. n. 126/2014), obiettivamente non residuano (se non in misura pressoché irrilevante) in capo agli enti territoriali spazi di esercizio di potere normativo a carattere regolamentare. Per altro verso, proprio le stabili posizioni della giurisprudenza costituzionale hanno esercitato una invincibile forza di dissuasione, per le regioni e per gli enti locali, rispetto a tentativi (ovvero aspirazioni) di disporre interventi normativi che si discostino dalle disposizioni a carattere regolamentare stabilite dal legislatore statale: interventi che, nei (pochi) casi in cui sono stati adottati (peraltro, molte volte, per iniziativa di enti dotati di autonomia speciale), hanno incontrato la "sanzione" di illegittimità costituzionale della Corte costituzionale per violazione delle disposizioni del d.lgs. n. 118/2011 (come detto, ritenuto parametro interposto di legittimità costituzionale): in tal senso, particolarmente significativa è Corte cost. 13 aprile 2017, n. 80. Si tratta di elementi che (appunto) scoraggiano interventi normativi degli enti autonomi in materia di contabilità, i quali sono indotti a limitarsi a recepire il dato normativo di fonte statale. Da ultimo, la Regione Sicilia, sia pure solo di recente, con d.lgs. 27 dicembre 2019, n. 158 (art. 1, comma secondo), si è limitato a stabilire che «dal 1° gennaio 2022 troveranno applicazione le disposizioni di cui al decreto legislativo n. 118 del 2011».

Deve essere aggiunto che le richiamate discipline contabili di fonte statale hanno reso anche molto più complessa la decisione di bilancio nelle regioni e negli enti locali, che presenta - per l'intensificazione degli adempimenti, per l'articolazione dei contenuti dei documenti, per la tecnicità degli interventi - un elevato grado di complicazione (in curiosa controtendenza rispetto alla diffusa evocazione della semplificazione), cui si aggiunge un elevato grado di responsabilità: la qual cosa, se può riuscire a rimanere neutralizzata negli aspetti negativi per quanto riguarda le regioni (che dispongono di risorse finanziarie e tecniche adeguate), diventa più difficilmente sostenibile negli enti locali.

Costituzione»), ha trovato parziale ma significativo ridimensionamento – peraltro, proprio con specifico riferimento ai profili finanziari - all’esito delle modifiche apportate all’art. 119 Cost. dall’art. 4 legge cost. n. 1/2012⁵⁰ e della traduzione legislativa delle nuove disposizioni costituzionali che ne è stata fatta dalla legge 24 dicembre 2012, n. 243 (che, come noto, è la legge di «attuazione del principio del pareggio di bilancio»)⁵¹. Con impatto problematico in relazione al principio di buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97, comma secondo, Cost.), la cui effettività, come accennato, non può prescindere dalla piena esplicazione funzionale e finalistica dei documenti di bilancio, degli atti di decisione finanziaria: un dato che vale (non solo per il bilancio e per la programmazione economico-finanziaria dello Stato, ma) a tutti i livelli istituzionali, e quindi, anche per le regioni e per gli enti locali; ma anche in relazione al principio di equilibrio di bilancio, il quale non solo non si esaurisce nella corrispondenza aritmetica (con le “correzioni”

⁵⁰ Come noto, all’art. 119 Cost. trovano definizione i principi in materia di autonomia finanziaria delle regioni e degli enti locali, la quale, all’esito delle modifiche apportate dall’art. 4 legge cost. n. 1/2012, non può prescindere dal rispetto dell’equilibrio di bilancio, che, peraltro, costituisce (secondo le rigide prescrizioni aggiunte al sesto comma del citato art. 119) condizione per poter fare ricorso all’indebitamento e non può (in alcun modo) esonerare gli enti territoriali dall’obbligo di concorso ad assicurare l’osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall’ordinamento dell’Unione europea. Inoltre, sempre per effetto delle citate modificazioni costituzionali, conosce ulteriore limitazione la possibilità delle regioni e degli enti locali di fare ricorso all’indebitamento, il quale è (continua ad essere) possibile solo per finanziare le spese di investimento ed a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna regione sia rispettato l’equilibrio di bilancio. Risulta evidente come, a differenza di quanto permesso allo Stato (art. 81, comma secondo, Cost.), agli enti autonomi territoriali rimanga preclusa la possibilità di fare ricorso all’indebitamento al fine di fare fronte agli effetti (negativi) del ciclo economico e di eventi eccezionali (gravi recessioni economiche, gravi crisi finanziarie, gravi calamità naturali). Si tratta di situazioni che, ovviamente, producono conseguenze negative anche sulle regioni e sugli enti locali, al verificarsi delle quali il legislatore costituzionale stabilisce (art. 5, comma primo, lett. g, legge cost. n. 1/2012) l’obbligo per lo Stato di concorrere ad «assicurare il finanziamento, da parte degli altri livelli di governo, dei livelli essenziali delle prestazioni e delle funzioni fondamentali inerenti ai diritti civili e sociali». Deve, inoltre, essere rilevato che un ulteriore limite costituzionale all’autonomia finanziaria delle regioni e degli enti locali si rinviene nella circostanza che è attribuita al legislatore statale (e, segnatamente, alla legge di cui all’art. 81, comma sesto, Cost.) la disciplina delle modalità attraverso le quali le regioni e gli enti locali devono concorrere alla sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni (art. 5, comma secondo, lett. c, legge cost. n. 1/2012).

⁵¹ In effetti, nella legge n. 243/2012 – che è la legge (generale e rinforzata) di cui all’art. 81, comma sesto, Cost. – trova espressione un’attuazione dei principi costituzionali introdotti dagli artt. 1 e 5 legge cost. n. 1/2012 che costringe le autonomie entro limiti che appaiono eccessivamente angusti, non in sintonia con il sistema autonomistico definito in Costituzione, che se, come detto, non può sottrarre gli enti territoriali alla rigorosa osservanza dell’equilibrio di bilancio (e delle limitazioni alla possibilità di ricorso all’indebitamento) e degli altri vincoli economici e finanziari derivanti dall’ordinamento dell’Unione europea, non ne può, tuttavia, rimanere del tutto neutralizzato a vantaggio dello Stato. con rischio di compromissione del principio di pluralismo istituzionale paritario di cui all’art. 114 Cost. (oltre che delle altre precipitazioni problematiche rilevate).

imposte dagli effetti del ciclo economico), ma implica la (suddetta) piena esplicazione delle prerogative funzionali degli atti di decisione finanziaria, in quanto può rimanere inciso ovvero esposto ad alterazione dall'andamento (problematico) della gestione finanziaria e dalle scelte di spesa⁵².

Si tratta di una impostazione recessiva che è rimasta assecondata nelle ricostruzioni della giurisprudenza costituzionale⁵³, la quale, come rilevato, si è determinata nel senso di considerare le disposizioni di cui al suddetto d.lgs. n. 118/2011 parametro interposto di legittimità costituzionale in relazione all'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost., e, segnatamente, alla «armonizzazione dei bilanci pubblici» (ma anche, con qualche incertezza legislativa e giurisprudenziale, in relazione al «coordinamento della finanza pubblica» di cui all'art. 117, comma terzo, Cost.⁵⁴), quale necessario

⁵² È una delle ragioni per le quali il legislatore costituzionale della riforma dell'arti 81 Cost. ha ritenuto di rinforzare la funzione delle Camere di controllo sulla finanza pubblica, con particolare riferimento (oltre che all'equilibrio tra entrate e spese) anche «alla qualità e all'efficacia della spesa delle pubbliche amministrazioni».

⁵³ Anche, come visto, proprio in Corte cost. n. 250/2020. Peraltro, un chiaro riscontro in tal senso (quasi di interpretazione autentica), si rinviene in A. CAROSI, *Il principio di trasparenza nei conti pubblici*, in *www.rivistaaic.it*, 2018, 6, ove (in senso anche più limitativo rispetto alle statuizioni di cui a Corte cost. n. 184/2016) si richiama il «concetto di bilancio quale "bene pubblico", cioè strumento indispensabile per illustrare procedure e progetti in cui prende corpo l'attuazione del programma, che ha concorso a far ottenere l'investitura democratica, nonché le modalità di rendicontazione di quanto realizzato». Si tratta di una impostazione non convincente, perché rischia di esporre ad involuzione la valenza del bilancio pubblico, la cui rilevanza, come detto, non risiede solo nel carattere informativo dei suoi contenuti, ma nel fatto che il bilancio costituisce il momento (conclusivo) della decisione in ordine alle politiche economiche e finanziarie, in ordine alla programmazione economico-finanziaria, in funzione del migliore utilizzo delle risorse disponibili; costituisce il momento in cui è compiuto il controllo politico a garanzia dell'equilibrio tra le entrate e le spese del bilancio (e, a livello statale, degli equilibri della finanza pubblica); costituisce il momento di autorizzazione della gestione e di fissazione dei limiti alla gestione stessa. È per questo che il bilancio costituisce, a tutti i livelli istituzionali, il perno del sistema costituzionale di finanza pubblica. La circostanza che i contenuti del bilancio di previsione (e dei documenti del ciclo di bilancio) siano rilevanti a fini informativi, per un più efficace monitoraggio dei flussi delle informazioni contabili, e importanti per l'esercizio dei controlli successivi (finanziari, gestionali, di regolarità amministrativo-contabile) è un elemento che ne rinforza rilevanza e centralità, ma che certo non ne può esaurire il portato valoriale; ed è certo (soprattutto) che la garanzia di tali profili non può comportare l'indebolimento delle prerogative funzionali che costituiscono l'essenza stessa del bilancio per la loro diretta rilevanza (come già rilevato) ai fini della effettività del principio costituzionale di buon andamento e del nuovo modello di pubblica amministrazione.

⁵⁴ Il legislatore statale utilizza le locuzioni «armonizzazione dei bilanci pubblici» e «coordinamento della finanza pubblica» in modo improprio, così ingenerando incertezze interpretative. Ad esempio, all'art. 1, comma quarto, legge n. 196/2009 è stabilito che «le disposizioni recate dalla presente legge e dai relativi decreti legislativi costituiscono principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'art. 117 della Costituzione». Ora, se si considera che, come noto, la legge n. 196/2009 è la legge generale «di contabilità e finanza», la disposizione sopra riportata porterebbe a ritenere che le norme in materia di contabilità e di bilancio rientrerebbero nella materia «coordinamento della finanza pubblica» anziché nella materia armonizzazione dei bilanci pubblici», la quale, sostanzialmente, rimarrebbe ricompresa nel coordinamento finanziario. La rilevata inclinazione del legislatore statale si rivela con evidenza ancora maggiore se si considera che all'art. 2 legge n. 42/2009, dopo aver disposto

valore strumentale alla effettività dei principi di equilibrio di bilancio e di stabilità finanziaria risultanti dal sistema delle disposizioni (richiamate) che danno definizione al sistema costituzionale della finanza pubblica.

Nella ricostruzione della giurisprudenza costituzionale, il principio di equilibrio di bilancio è collocato in una posizione (se non di prevalenza, certo) di riferimento e di misura ovvero di limitazione e regolazione rispetto agli (nella esplicazione degli) altri valori di rilevanza costituzionale⁵⁵. La qual cosa non significa che la garanzia

(al primo comma) che i decreti attuativi delle deleghe legislative ivi previste (e la stessa legge delega) definiscono i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, si stabiliscono, tra i principi ed i criteri direttivi per l'attuazione, (comma secondo, lett. h) disposizioni specifiche che riguardano la struttura dei documenti contabili (e, quindi rientrano nella armonizzazione dei bilanci: tanto è vero che, sostanzialmente, gli stessi principi e criteri sono richiamati – unitamente ad altri - all'art. 2 legge n. 196/2009 per l'attuazione della delega legislativa per l'armonizzazione dei sistemi contabili delle regioni e degli enti locali). Si tratta di una impostazione che – pur potendosi ritenere che l'armonizzazione dei bilanci sia rilevante ai fini del coordinamento della finanza pubblica - è del tutto esclusa dal dato costituzionale, il quale indica distintamente (all'art. 117, comma secondo, lett. e, Cost.) la «armonizzazione dei bilanci pubblici e (all'art. 117, comma terzo, Cost) e il «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» (e anche il «sistema tributario e contabile dello Stato»: art. 117, comma secondo, lett. e, Cost.): la qual cosa esclude che la prima materia possa ritenersi compresa nella seconda (in quanto, in tal caso, in disparte ogni altra considerazione, il legislatore non le avrebbe tenute distinte).

Anche la giurisprudenza costituzionale, in verità, per lungo tempo, ha sostanzialmente “tenuto unite” le due materie, ritenendo (da Corte cost. 16 gennaio 2004, n. 17) che si trattasse di una «endiadi», fino a tempi recenti, quando, in seguito all'art. 3 legge cost. n. 1/2012, ha preso atto dello «scorporo della “armonizzazione dei bilanci pubblici” dall'endiadi con il “coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”» (e della «sua inclusione nell'ambito delle materie attribuite dal secondo comma alla potestà legislativa esclusiva dello Stato»): Corte cost. 10 aprile 2014, n. 88. Poco convincente è anche l'idea – avvalorata da Corte cost. n. 184/2016, cit. – secondo cui l'armonizzazione dei bilanci pubblici (e, più precisamente, le disposizioni del d.lgs. n. 118/2011 fissative dei termini di approvazione dei bilanci, e, quindi, «la sincronia delle procedure di bilancio») assolverebbe ad una funzione «servente» rispetto al coordinamento della finanza pubblica. Si tratta, infatti, come detto, di valori costituzionali autonomi e distinti – e lo sono stati da sempre, nonostante la (richiamata) diversa opinione della giurisprudenza costituzionale – con distinte finalità; mentre il termine «servente» rischia di alimentare l'idea di una posizione quasi di assoggettamento (anche se potrebbe essersi trattato di una libertà linguistica).

⁵⁵ Sui principi di cui all'art. 81 Cost., come riformato dalla legge cost. n. 1/2012, si è formata ampia letteratura scientifica, che ne ha indagato i contenuti intrinseci e i diversi profili di rilevanza (il rapporto con i diritti fondamentali; l'impatto sul sistema di pubblica amministrazione e sul sistema delle autonomie). In proposito, senza pretesa di esaustività, vedi: A. BRANCASI, *Il principio del pareggio di bilancio in Costituzione*, in www.osservatoriosullefonti.it, 2012; Id., *L'introduzione del principio del c.d. pareggio di bilancio: un esempio di revisione affrettata della Costituzione*, in *Quad. cost.*, 2012, 108; Id., *Bilancio (equilibrio di)*, in *Enc. dir., Ann.*, VII, 2014; F. BILANCIA, *Note critiche sul c.d. “pareggio di bilancio”*, in www.rivistaaic.it, 2012; T.F. GIUPPONI, *Il principio costituzionale dell'equilibrio di bilancio e la sua attuazione*, in *Quad. cost.*, 2014; M. LUCIANI, *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 il 22 novembre 2013), 2014, Milano; A. MORRONE, *Pareggio di bilancio e Stato costituzionale*, in www.rivistaaic.it, 2014; Id., *Verso un'amministrazione democratica. Sui principi di imparzialità, buon andamento e pareggio di bilancio*, in *Dir. amm.*, 2019; G. BOTTINO, *Il nuovo articolo 97 della Costituzione*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2014, 693; G. RIVOSECCHI, *L'equilibrio di bilancio: dalla riforma costituzionale alla giustiziabilità*, in www.rivistaaic.it, 2016; G. SCACCIA, *La giustiziabilità della regola del pareggio di bilancio*, in www.rivistaaic.it, 2012. Per una ricostruzione del sistema costituzionale di bilancio, vedi G. LADU, *I principi costituzionali e la finanza pubblica*, in AA.VV., *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Torino, 2018, 28; A. MORRONE (a cura di), *La Costituzione finanziaria. La decisione di bilancio dello Stato costituzionale europeo*, Torino, 2015.

degli equilibri di bilancio prevalga sulla tutela degli altri principi costituzionali; significa, tuttavia, che i valori di rilevanza costituzionale devono essere assicurati tenendo conto degli (ovvero senza esporre a compromissione gli) equilibri finanziari, il cui pregiudizio (la cui alterazione) sarebbe suscettibile di esporre a rischio la garanzia dei diritti fondamentali stabiliti in Costituzione e degli altri valori costituzionali (ovvero anche il sacrificio di alcuni valori rispetto ad altri), e, comunque, di entrare in collisione con il principio di equità intergenerazionale⁵⁶. Significa che il principio di equilibrio finanziario e di stabilità della finanza pubblica costituisce un dato di (garanzia del) sistema⁵⁷. Significa che il principio di equilibrio finanziario (quale

⁵⁶ Anche in questo caso, si tratta di un dato ricostruttivo di fonte giurisprudenziale: è Corte cost. 14 febbraio 2019, n. 18 a ribadire che l'alterazione degli equilibri finanziari (nelle diverse forme in cui può realizzarsi) è suscettibile di entrare «in collisione sia con il principio di equità intragenerazionale che intergenerazionale. Quanto al primo, è stata già sottolineata da questa Corte la pericolosità dell'impatto macroeconomico di misure che determinano uno squilibrio nei conti della finanza pubblica allargata e la conseguente necessità di manovre finanziarie restrittive che possono gravare più pesantemente sulle fasce deboli della popolazione (sentenza n. 10 del 2015). Ciò senza contare che il succedersi di norme che diluiscono nel tempo obbligazioni passive e risanamento sospingono inevitabilmente le scelte degli amministratori verso politiche di "corto respiro", del tutto subordinate alle contingenti disponibilità di cassa. L'equità intergenerazionale comporta, altresì, la necessità di non gravare in modo sproporzionato sulle opportunità di crescita delle generazioni future, garantendo loro risorse sufficienti per un equilibrato sviluppo».

⁵⁷ In proposito, tuttavia, la giurisprudenza costituzionale ha formulato statuizioni assertive, suscettibili, in mancanza di specificazioni, di dare luogo a fraintendimenti ovvero a cesure rilevanti rispetto alla stessa elaborazione giurisprudenziale. Ad esempio, Corte cost. 16 dicembre 2016, n. 275 ha stabilito, tra l'altro, che «è la garanzia dei diritti incompressibili ad incidere sul bilancio, e non l'equilibrio di questo a condizionarne la doverosa erogazione». La Corte prova, così, a delimitare, a contenere la forza espansiva del principio di equilibrio di bilancio; tuttavia, lo fa con asserzioni non risolutive. Nella sostanza, la Corte afferma che la «garanzia dei diritti incompressibili», in quanto «doverosa», non può essere condizionata – e, quindi, prescinde (deve essere assicurata indipendentemente) – dalle esigenze di equilibrio di bilancio. La formula assertiva è suscettibile di esporre a fraintendimenti il portato orientativo della riportata statuizione giurisprudenziale, la quale deve essere intesa nel senso che l'organo di governo è tenuto (doverosità della garanzia) ad apprestare in bilancio risorse sufficienti per assicurare i «diritti incompressibili». In tale impostazione, risulta evidente come il profilo problematico attenga alla determinazione della misura ovvero, più precisamente, alla individuazione della giusta misura della previsione di spesa. Senonché l'indicazione finanziaria cristallizzata in bilancio è espressione di una scelta politica dell'organo di governo, la quale, pur fondata sugli elementi informativi acquisiti (in ordine alle risorse disponibili ed alle esigenze di spesa), rimane connotata da massima (in senso istituzionale) discrezionalità, ed è, quindi, suscettibile di riprovazione (in termini di legittimità costituzionale), solo in caso di manifesta irragionevolezza (ovvero anche, ma solo in termini astratti, in caso di manifesta erroneità; in concreto è piuttosto difficile atteso il rigore con cui la Ragioneria generale dello Stato provvede alle proprie verifiche ed alle proprie valutazioni). Si tratta di un elemento che ha indotto (come è giusto che sia) a massima prudenza la Corte, in quanto, nell'ipotesi considerata, diviene concreto il rischio che la valutazione della Corte si sovrapponga a quella (politica) dell'organo di governo. È certo, tuttavia, secondo la riportata statuizione giurisprudenziale, che, in caso di accertata insufficienza delle risorse destinate alla garanzia di quel certo diritto incompressibile, la salvaguardia degli equilibri di bilancio non può essere opposta a giustificazione della scelta ovvero non può riuscire a giustificare il parziale sacrificio di quel diritto. Si tratta di una statuizione che, in astratto, è coerente con i rilievi di quella parte della dottrina che più marcatamente ha evidenziato la necessità di garantire i diritti sociali (in quanto diritti fondamentali), i quali non possono rimanere esposti ad incisione dalle esigenze di equilibrio di bilancio, esprimendo una critica rispetto ad una concezione meramente economicistica dei nuovi principi della Costituzionale finanziaria e rilevando la necessità di un controllo maggiore della Corte ovvero di «individuare percorsi sicuri per

formula riassuntiva del sistema delle disposizioni di cui agli artt. 81, 97, comma primo, e 119, commi primo e sesto, Cost.) assurge a strumento di garanzia del complessivo impianto valoriale stabilito in Costituzione, ove concepito quale mezzo (appunto) in grado di assicurare armonia, proporzione, equilibrio nella attuazione dei valori costituzionali, e, quindi, la loro effettività, ove si convenga sulla considerazione che la eccessiva concentrazione (nel senso di non misurata rispetto alle effettive esigenze, prudentemente valutate) di risorse finanziarie (e, quindi, la dispersione delle risorse finanziarie, quale conseguenza della loro inefficace ovvero inavveduta utilizzazione) su un valore ovvero su alcuni valori è suscettibile di affievolire la garanzia di altri valori: e, in tal senso, costituisce il mezzo che meglio può riuscire a contenere lo scarto tra la mera

limitare in modo efficace l'arbitrio delle scelte politiche, sottoponendole a controllo» (la qual cosa implica il "rafforzamento" del controllo in termini di ragionevolezza della scelta politica ovvero della traduzione finanziaria della scelta politica: quindi, proprio sulla "misura" dell'intervento finanziario): L. CARLASSARE, *Priorità costituzionali e controllo sulla destinazione delle risorse*, in www.costituzionalismo.it, 2013). Una concezione (meramente economicistica) che, tuttavia, rimane preclusa proprio dal dato costituzionale, il quale fissa (al primo comma dell'art. 81 Cost.) il portato prescrittivo del principio di equilibrio di bilancio nell'obbligo di adozione di politiche anticicliche ed ammette (al secondo comma del citato art. 81) il ricorso all'indebitamento anche a fronte di eventi eccezionali (ed impone allo Stato, nelle fasi avverse del ciclo economico e al verificarsi degli eventi eccezionali, di concorrere «ad assicurare il finanziamento, da parte degli altri livelli di governo, dei livelli essenziali delle prestazioni e delle funzioni fondamentali inerenti ai diritti civili e sociali», proprio al fine di tenere in garanzia (in misura appropriata e proporzionata) i diritti sociali anche nelle situazioni in cui si trovano più esposti al pericolo di incisione (ovvero di affievolimento).

Più frequente, invece, è il caso in cui lo sforzo di assicurare la permanenza degli (ovvero di non alterare gli) equilibri di bilancio ha indotto la Corte a regolare nel tempo gli effetti delle declaratorie di illegittimità costituzionale, ad esempio facendone decorrere gli effetti dalla pubblicazione della sentenza: con ciò, tuttavia, assicurando la garanzia dei diritti incompressibili "solo" per il futuro (e, quindi, autorizzandone il sacrificio per il passato), proprio al fine di non nuocere alla stabilità della finanza pubblica. In proposito, vedi Corte cost. 11 febbraio 2015, n. 10, ove si rileva, tra l'altro, che «l'applicazione retroattiva della presente declaratoria di illegittimità costituzionale determinerebbe anzitutto una grave violazione dell'equilibrio di bilancio ai sensi dell'art. 81 Cost.». È la stessa Corte ultima citata a ricordare come la giurisprudenza costituzionale abbia già affermato («con la sentenza n. 260 del 1990») che «tale principio esige una gradualità nell'attuazione dei valori costituzionali che imponga rilevanti oneri a carico del bilancio statale. Ciò vale a fortiori dopo l'entrata in vigore della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 [...], che ha riaffermato il necessario rispetto dei principi di equilibrio del bilancio e di sostenibilità del debito pubblico (sentenza n. 88 del 2014)». Rilevando, con specifico riferimento alla fattispecie considerata, che «l'impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari connesse alla dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008, e successive modificazioni, determinerebbe, infatti, uno squilibrio del bilancio dello Stato di entità tale da implicare la necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva, anche per non venire meno al rispetto dei parametri cui l'Italia si è obbligata in sede di Unione europea e internazionale (artt. 11 e 117, primo comma, Cost.) e, in particolare, delle previsioni annuali e pluriennali indicate nelle leggi di stabilità in cui tale entrata è stata considerata a regime. Pertanto, le conseguenze complessive della rimozione con effetto retroattivo della normativa impugnata finirebbero per richiedere, in un periodo di perdurante crisi economica e finanziaria che pesa sulle fasce più deboli, una irragionevole redistribuzione della ricchezza a vantaggio di quegli operatori economici che possono avere invece beneficiato di una congiuntura favorevole. Si determinerebbe così un irrimediabile pregiudizio delle esigenze di solidarietà sociale con grave violazione degli artt. 2 e 3 Cost.».

evocazione del (singolo) principio e la sua concreta attuazione (la sua effettività, appunto)⁵⁸, così assicurando la tenuta del complesso valoriale definito in Costituzione.

Senonché ciò è avvenuto con il massimo rigore con riferimento alle regioni ed agli enti locali (la qual cosa, peraltro, in disparte ogni altra considerazione, riesce ad assicurare un contributo solo molto parziale e certo non risolutivo in termini di garanzia degli equilibri finanziari e della stabilità della finanza pubblica); determinando, così, da un lato, una asimmetria giustiziale del principio di equilibrio di bilancio, e, più in generale, dei valori della Costituzione finanziaria, suscettibile di esporre ad alterazione l'ordine complessivo degli interessi costituzionali riconducibili ai diversi livelli istituzionali⁵⁹; e, da altro lato, avvalorando un centralismo contabile che si spinge fino a rendere percepibile una situazione di commissariamento delle autonomie, per la pervasività della normazione di fonte statale: che disciplina minuziosamente ogni aspetto della contabilità degli enti territoriali, con obiettivi unificativi manifestamente esuberanti rispetto alle finalità armonizzative (che delimitano lo spazio di intervento statale); che appresta un sistema dei controlli (anche a carattere impeditivo), nel quale sono tornati ad essere prevalenti i caratteri della sanzione e della responsabilità (in particolare, con riferimento agli enti locali)⁶⁰, della interferenza e della limitazione,

⁵⁸ Si tratta di un dato che, peraltro, impone di interrogarsi sulle modalità di andamento dei lavori parlamentari di esame del disegno di legge di bilancio, i quali continuano a rimanere assorbiti nei (nella capillare definizione dei) mille rivoli della decisione di spesa; con inevitabile sacrificio della funzione parlamentare di controllo sulla finanza pubblica («con particolare riferimento all'equilibrio tra entrate e spese nonché alla qualità e all'efficacia della spesa delle pubbliche amministrazioni»), che, come noto, ha trovato rinforzo proprio con la citata riforma costituzionale, con le disposizioni di cui all'art. 5, comma quarto, legge cost. n. 1/2012, ma anche con la previsione (art. 5, comma primo, lett. f, legge cost. n. 1/2012) della istituzione dell'Ufficio parlamentare di bilancio (istituito dalla legge n. 243/2012: artt. 16 ss.), le cui osservazioni di carattere economico-finanziario (anche sulla proposta di bilancio), pure (formulate) in posizione di indipendenza rispetto alle Camere, costituiscono un ausilio di massima rilevanza anche ai fini della valutazione del disegno di legge di bilancio.

⁵⁹ Per l'approfondimento di tali aspetti, vedi L. SAMBUCCI, *La nuova evoluzione della legge di bilancio e le asimmetrie giustiziali del principio di equilibrio*, in *Scritti per Franco Gaetano Scoca*, Napoli, 2020, 4605.

⁶⁰ Basti ricordare, ad esempio, che il controllo – previsto all'art. 148 *bis* d.lgs. n. 267/2000 (come modificato dall'art. 3, comma primo, lett. e, d.l. n. 174/2012, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 213/2012) e svolto dalle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti - sui bilanci e sui rendiconti degli enti locali può comportare, in caso di esito negativo (rilevazione di squilibri economico-finanziari, di

con neutralizzazione del contributo collaborativo (che impone partecipazione, scambio, concorso fiduciario), che pure costituiva il tratto innovativo principale della riforma dei controlli amministrativi degli enti locali Novanta (ma anche quello più complicato da realizzare, perché presuppone, per la sua effettività, una evoluzione culturale – della cultura dell'amministrazione pubblica, della gestione della cosa pubblica – che in Italia stenta a compiersi⁶¹). Di qui, la precipitazione recessiva del bilancio (degli atti del ciclo di bilancio), e, più in generale, del sistema di bilancio delle regioni e degli enti locali.

6. Scansione temporale del «ciclo di bilancio». Sincronia e tempestività degli atti contabili. Criticità delle posizioni della

mancata copertura di spese, di irregolarità della gestione finanziaria), la preclusione della attuazione dei programmi di spesa interessati dai profili di illegittimità; una conseguenza che, invece, come visto (*sub* nota 47), non si verifica (nel senso che è rimasta esclusa dalla declaratoria di illegittimità costituzionale disposta da Corte cost. 26 febbraio 2014, n. 39) con riferimento allo stesso controllo svolto sui bilanci e sui rendiconti delle regioni. A ciò si aggiunga, che con (molta) maggiore frequenza rispetto al passato, la Corte dei conti riesce a dare impulso al controllo di legittimità costituzionale sollevando le relative questioni in via incidentale (e, cioè, proprio nell'esercizio delle funzioni di controllo): e ciò avviene essenzialmente (quasi esclusivamente) con riferimento alla disciplina della contabilità delle regioni e degli enti locali. Per una ricostruzione, alla luce dei nuovi principi costituzionali, della legittimazione della Corte dei conti a sollevare questioni di legittimità costituzionale in sede di controllo, vedi G. RIVOCCHI, *Controlli della Corte dei conti e incidente di costituzionalità*, in *Dir. pubbl.*, 2017, 357; vedi anche E. CAVASINO, *Controllo contabile e controllo di costituzionalità delle leggi: una diversa prospettiva sul giudizio di costituzionalità in via incidentale*, *Reg.*, 2019, 37.

E può essere utile segnalare la trasformazione del controllo dei revisori dei conti (ora prescritto anche per le regioni: art. 72 d.lgs. n. 118/2011), i quali (secondo quanto prescritto dall'art. 16, comma 25, d.l. 13 agosto 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148) operano in raccordo con la Corte dei conti e sono individuati sulla base di un sorteggio che viene eseguito presso la Prefettura (vedi d.m.15 febbraio 2012, n. 23), e l'organo consiliare si limita a recepire l'esito del sorteggio. In disparte ogni considerazione, ci limita a rilevare il dato relativo al mutamento della natura stessa del controllo, il quale perde la connotazione fiduciaria e collaborativa che ne aveva connotato l'introduzione.

⁶¹ L'approccio ai nuovi principi dell'azione amministrativa e ai nuovi istituti procedurali (introdotti fin dalla legge 7 agosto 1990, n. 241) – e ai nuovi principi incidenti sulla gestione finanziaria, quali la separazione tra funzioni di indirizzo e funzioni gestionali e la responsabilizzazione in ordine al conseguimento dei risultati (di cui si rinviene traccia nitida già nella legge 8 giugno 1990, n. 142, all'art. 51) - è stato (e continua ad essere), in molta parte, meramente adempimentale: la qual cosa, se ha reso possibili gli indiscutibili miglioramenti che (in particolare, negli ultimi venti anni) si sono realizzati nel funzionamento della pubblica amministrazione, ha impedito (ovvero fortemente rallentato), tuttavia, l'evoluzione verso il nuovo modello amministrativo (disegnato dalle riforme degli anni Novanta), fondato sui criteri di efficienza, di efficacia, di economicità, e, quindi (in massima sintesi), sulla attenzione alla realizzazione dei programmi e al conseguimento degli obiettivi, al contenimento e al controllo della spesa pubblica. Si tratta di elementi che presuppongono la crescita della classe dirigente: non solo tecnica, quella chiamata a dare attuazione, mediante il compimento dell'attività amministrativa in funzione collaborativa e fiduciaria (e non servente), ai programmi (al fine di conseguire i relativi obiettivi; ma anche quella onoraria (gli organi di governo), chiamata ad individuare programmi ed obiettivi appropriati, sia in termini di rispondenza alle esigenze degli amministrati sia in termini di corrispondenza alle risorse finanziarie disponibili. Funzioni e compiti di particolare complessità, complicate dalle trasformazioni della società e dalla moltiplicazione e complicazione delle relative esigenze e urgenze, dai vincoli provenienti dalla comunità finanziaria sovranazionale, dalle pressioni dei mercati globali, dalle rilevanti responsabilità (anche personali) che ne possono derivare.

giurisprudenza costituzionale. – Come detto, le statuizioni di Corte cost. n. 250/2020 rimangono cristallizzate sulle ricostruzioni della giurisprudenza costituzionale (e, anzi, lasciano percepire un certo irrigidimento), la qual cosa, tuttavia, pur lasciando intatti i profili di problematicità rilevati⁶², non può autorizzare a trascurare il contributo fondamentale della Corte in ordine alla acquisizione all'ordinamento della rilevanza del sistema contabile e della centralità del processo di bilancio (sia nel momento della decisione di finanza pubblica e di controllo preventivo degli equilibri finanziari: bilancio di previsione; sia nel momento della verifica successiva delle operazioni della gestione e della permanenza degli equilibri e della stabilità delle finanze pubbliche: rendiconto generale): elementi che, pure rilevati in sede scientifica (prima della riforma costituzionale del 2012)⁶³, solo per effetto delle statuizioni della giurisprudenza costituzionale riescono a divenire dato di sistema, ordinamentale, a segnare la sicura (effettiva) evoluzione del modello di pubblica amministrazione (assicurando stabilità delle finanze pubbliche e, nei sensi accennati, garanzia di tenuta del complesso dei valori di rilevanza costituzionale).

Rimangono preziose, pertanto, le osservazioni della Corte in ordine alla rilevanza della scansione temporale del ciclo di bilancio, la quale non può che riguardare anche il rendiconto; e delle prerogative funzionali (e delle «implicazioni prettamente giuridiche») del rendiconto stesso, quale strumento che (utilizzando le parole della Corte) «opera in termini di responsabilità degli amministratori per l'impiego di risorse finanziarie pubbliche nel rispetto dei canoni di legalità, efficienza, efficacia ed economicità della gestione

⁶² E in altra sede approfonditi: vedi, in particolare, L. SAMBUCCI, *Corte costituzionale e armonizzazione dei bilanci pubblici*, cit.; ma vedi anche Id, *La nuova evoluzione della legge di bilancio*, cit., 4605.

⁶³ Vedi A. BARETTONI ARLERI, *Lezioni di Contabilità di Stato*, cit., 50. Vedi anche L. SAMBUCCI, *La programmazione finanziaria negli enti locali*, cit., 148 ss.; per una recente ricostruzione del portato finalistico della legge di bilancio alla luce dei nuovi principi costituzionali, vedi E. CAVASINO, *Scelte di*

amministrativa», e «di verifica della regolarità dei conti e della correttezza delle spese effettuate dalle pubbliche amministrazioni, ai fini della chiusura del ciclo di bilancio attraverso il confronto con i dati previsionali». Una rilevanza analoga a quella del bilancio di previsione, con il quale (come visto) opera «sinergicamente», «nella comune funzione di complessiva legittimazione dell'operato dell'amministrazione nell'ambito del ciclo di bilancio, e nel costituire la base per la costruzione dei dati nazionali utili alla programmazione finanziaria dello Stato, alla verifica dell'osservanza degli impegni assunti a livello nazionale ed europeo, alla determinazione delle conseguenti manovre di bilancio».

E, d'altra parte, l'analoga rilevanza del rendiconto, rispetto al bilancio di previsione – e della sua obbligatoria cadenza annuale – trova espressione già in Costituzione, all'art. 81, ove, fissando principi che valgono a tutti i livelli istituzionali (salve le ulteriori specificazioni costituzionali, di cui all'art. 119 Cost. e alla legge cost. n. 1/2012), si stabilisce (al quarto comma)⁶⁴ che ogni anno devono essere approvati (dalle Camere, con legge) il bilancio ed il rendiconto (presentati dal Governo).

6.1. – I dati ricostruttivi (dei contenuti e delle finalità del documento consuntivo) sono evidenziati dalla Corte al fine di spiegare le ragioni della illegittimità costituzionale della disposizione di cui all'art. 6, comma sesto, legge reg. Valle d'Aosta n. 4/2019, con la quale (come visto) è stato disposto il differimento, al 31 maggio

bilancio e principi costituzionali. Diritti, autonomie ed equilibrio di bilancio nell'esperienza costituzionale italiana, Napoli, 2020.

⁶⁴ Un dato costituzionale – presente fin dalla originaria formulazione del citato art. 81 (ma al primo comma, quale disposizione di apertura dei principi costituzionali del sistema di bilancio) - che implica che il bilancio di previsione debba considerare un arco temporale almeno annuale (ai fini della programmazione breve e della gestione), ma non preclude la possibilità che possa essere considerato, ai fini della programmazione un arco temporale pluriennale, fermo restando l'approvazione annuale (e, infatti, oggi, il bilancio di previsione è un bilancio triennale: art. 21, comma primo, legge n. 196/2009, con riferimento alla contabilità dello Stato; art. 36, comma terzo, d.lgs. n. 118/2011: con riferimento alla contabilità delle regioni; artt. 151, comma primo, e 162, comma primo, d.lgs. n. 267/2000: con riferimento alla contabilità degli enti locali). E così anche il rendiconto, il quale riguarda la rappresentazione dei fatti gestionali compiuti nel corso dell'esercizio finanziario, il quale è (appunto) annuale e coincide con l'anno solare («L'unità temporale della gestione è l'anno finanziario che comincia il 1° gennaio e termina il 31 dicembre dello stesso anno»: art. 20, comma primo, legge n. 196/2009).

2019, del termine per l'approvazione del rendiconto degli enti locali relativo alla gestione dell'esercizio finanziario 2018: termine fissato, per la generalità degli enti locali, al 30 aprile, dall'art. 18, comma primo, lett. b), d.lgs. n. 118/2011⁶⁵.

La cesura rispetto al dato costituzionale si presenta di immediata percezione (se si rimane al dato macro, quello, cioè, di più immediata percezione): la determinazione della scansione temporale della decisione di bilancio rientra nella materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» (come noto, riservata alla legislazione esclusiva dello Stato: art. 117, comma secondo, lett. e, Cost.), la quale deve ritenersi estesa non solo ai (alla determinazione dei) contenuti minimi comuni dei principali documenti contabili (nella misura sufficiente ad assicurare omogeneità del flusso informativo, in funzione della maggiore intellegibilità dei documenti stessi e della valorizzazione dell'attività di monitoraggio), ma anche alle procedure della decisione di bilancio, e alla relativa scansione temporale (in quanto elementi che, come si dirà *infra*, presentano sicura rilevanza in funzione della piena effettività dei profili finalistici del bilancio e degli atti della decisione di bilancio): la quale ultima, quindi, rimane sottratta all'intervento modificativo del legislatore regionale⁶⁶.

⁶⁵ Per le regioni, il termine per l'approvazione del rendiconto è fissato (dalla stessa disposizione) al 31 luglio; il documento (che dovrà essere sottoposto alla valutazione conclusiva del Consiglio regionale), tuttavia, deve essere approvato dalla Giunta entro il 30 aprile, al fine della trasmissione alla (sezione regionale della) Corte dei conti per la parificazione. È giusto rilevare che, per quanto riguarda lo Stato, il legislatore si limita a stabilire (art. 35, comma primo, legge n. 196/2009) che il termine per la presentazione del disegno di legge di approvazione del rendiconto generale («dell'esercizio scaduto il 31 dicembre dell'anno precedente») è presentato alle Camere «entro il mese di giugno». È anche stabilito (al successivo art. 37, comma secondo) che il Ministro dell'economia e delle finanze («per cura del Ragioniere generale dello Stato»), «non più tardi del 31 maggio», trasmette i conti del bilancio e i conti del patrimonio (fatti pervenire da ciascun ministero, e che compongono la struttura del rendiconto generale dello Stato) alla Corte dei conti, ai fini della parificazione. Ed è utile rilevare che nessuna conseguenza è positivamente dal legislatore in relazione alla mancata osservanza dei termini stabiliti per l'approvazione del rendiconto dello Stato e per l'approvazione del rendiconto delle regioni; mentre, per quanto riguarda gli enti locali, secondo quanto stabilito all'art. 227, comma secondo *bis*, d.lgs. n. 267/2000, la «mancata approvazione del rendiconto di gestione entro il termine del 30 aprile dell'anno successivo», comporta l'attivazione della procedura di scioglimento dell'organo consiliare di cui al secondo comma dell'art. 141 del citato decreto delegato.

⁶⁶ Deve pur essere rilevato che l'attrazione nella «armonizzazione dei bilanci pubblici» della scansione temporale del «ciclo di bilancio», pure ritenuta dalla giurisprudenza costituzionale, rimane non sufficientemente chiarita, se si considera che la Corte, nella individuazione dei profili finalistici della materia armonizzativa: ha ricordato, come visto, che «l'armonizzazione dei bilanci pubblici è finalizzata a realizzare l'omogeneità dei sistemi contabili per rendere i bilanci delle amministrazioni aggregabili e confrontabili, in modo da soddisfare le esigenze informative» (Corte cost. n. 184/2016, cit.); e ha

È sufficiente per la declaratoria di illegittimità costituzionale? La risposta affermativa sembrerebbe quella più semplice⁶⁷: il legislatore della Valle d'Aosta, con la disposizione esaminata (sempre rimanendo al dato macro) - di differimento del termine di approvazione del rendiconto riferito all'esercizio finanziario 2018 - ha ecceduto rispetto alle proprie competenze legislative ed ha invaso spazi di attribuzione che la Costituzione riserva in via esclusiva alla legislazione dello Stato, e che sono preclusi anche alle regioni ad autonomia speciale. Tuttavia, la Corte non si è limitata a rilevare e dare atto della esuberanza della censurata disposizione legislativa regionale; ha ritenuto di aggiungere le riportate statuizioni riferite ai profili teleologici e funzionali del rendiconto e alla sua rilevanza nell'ambito della decisione di bilancio, alla necessaria «sincronia delle procedure

rilevato che «senza l'uniformità dei linguaggi assicurata dall'armonizzazione dei conti pubblici a livello nazionale non sarebbe possibile alcun consolidamento della finanza pubblica allargata» e che «l'omogeneità dell'espressione finanziaria e contabile deve ricomprendere non solo gli schemi ed i modelli aggreganti ma anche la rappresentazione uniforme dei fenomeni giuridici ed economici sottesi alla struttura matematica dei bilanci» (Corte cost. m. 80/2017, cit.). Si tratta di elementi che attengono evidentemente ai contenuti dei bilanci e non alla tempistica degli atti contabili, la cui attrazione nella «armonizzazione dei bilanci pubblici» rimane essenzialmente allo stato assertivo.

⁶⁷ Fermo restando che la soluzione preferibile è quella già prospettata, la formula dubitativa trova ragione nella considerazione che non può essere esclusa una diversa opzione interpretativa che, facendo leva sul dato testuale e limitando la portata della locuzione «armonizzazione dei bilanci pubblici» ai contenuti dei documenti di bilancio, riconduce gli aspetti riguardanti la disciplina delle procedure di bilancio nell'ambito della materia «coordinamento della finanza pubblica», che, come noto, rientra tra le materie a legislazione concorrente di cui all'art. 81, comma terzo, Cost., in relazione alle quali (come anche noto) la potestà legislativa spetta alle regioni, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato. Si tratta di una impostazione ricostruttiva che trova parziale riscontro nella elaborazione della giurisprudenza costituzionale: in Corte cost. 13 giugno 2013, n. 138, nella quale l'illegittimità costituzionale delle disposizioni legislative regionali riguardanti il rendiconto (anche se il contenuto del documento, e non la scansione temporale della procedura di bilancio) è ritenuta sussistente in relazione al parametro del coordinamento della finanza pubblica; pur dovendosi rilevare che si tratta di una posizione giurisprudenziale precedente all'approvazione del d.lgs. n. 126/2014 (anche se era già stato approvato il d.lgs. n. 118/2011; ed era stato già disposto lo spostamento della «armonizzazione dei bilanci pubblici» tra le materie a legislazione esclusiva dello Stato), quando la Corte non aveva avuto ancora modo di approfondire il suddetto valore armonizzativo (che pure aveva fatto ingresso in Costituzione nel 2001, e che era rimasto relegato in una posizione di mera funzionalità rispetto al coordinamento della finanza pubblica). E anche in Corte cost. 20 luglio 2016, n. 250, quando rileva, a proposito del termine (di cui «all'allegato 4/1 paragrafo 9.2, del d.lgs. n. 118 del 2011») di approvazione da parte della giunta regionale del progetto di bilancio da sottoporre al consiglio regionale, (al fine di escludere il carattere meramente formale del termine) che «la norma interposta – pur contenuta nel decreto di armonizzazione dei bilanci – per effetto delle strette interrelazioni tra i principi costituzionali coinvolti è servente al coordinamento della finanza pubblica, dal momento che la sincronia delle procedure di bilancio è collegata alla programmazione finanziaria statale e alla redazione della manovra di stabilità, operazioni che presuppongono da parte dello Stato la previa conoscenza di tutti i fattori che incidono sugli equilibri complessivi e sul rispetto dei vincoli nazionali ed europei». (Si tratta, peraltro, come visto, del passaggio motivativo riportato da Corte cost. n. 250/2020 – con esplicito richiamo della fonte giurisprudenziale - con espunzione, tuttavia, della parte della statuizione in cui è espresso il riferimento al «coordinamento della finanza pubblica»). In tale ricostruzione, riuscirebbe ad essere ravvisata una competenza del legislatore regionale con riferimento alla disciplina della scansione temporale della decisione di bilancio (nel rispetto dei principi fondamentali stabiliti dal legislatore statale).

di bilancio» e alla rilevanza non solo della «scansione temporale degli adempimenti del ciclo di bilancio», ma anche della sua determinazione da parte del legislatore statale, in funzione della garanzia della «unitaria rappresentazione dei dati della contabilità nazionale»⁶⁸: quasi un riflesso giustificativo; quando, per risolvere la questione, sarebbe stato sufficiente il richiamo alla competenza legislativa statale di cui all'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost., e (nel qual caso) certo sarebbe stata utile qualche indicazione aggiuntiva (rispetto a quanto avvenuto nelle precedenti ricostruzioni giurisprudenziali) allo scopo di definire con maggiore chiarezza (e, quindi, con maggiore stabilità) gli spazi di estensione della richiamata riserva di competenza legislativa.

In verità, ad una più attenta verifica, la questione si presenta meno semplice (e la soluzione molto meno scontata) di quanto potesse sembrare (come, peraltro, proprio le osservazioni "aggiuntive" della Corte stanno a dimostrare), già solo se si considera che il profilo problematico oggetto dell'indagine di costituzionalità riguarda non la (indiscutibile) rilevanza (peraltro, costituzionale) del rendiconto nell'ambito del ciclo di bilancio e neppure la (sempre indiscutibile) cadenza annuale (sempre di rilevanza costituzionale) del documento consuntivo, ma la possibilità (nel caso, specifico, per la regione dotata speciale autonomia) di disporre un breve differimento del termine fissato dal citato legislatore statale per l'approvazione del rendiconto della gestione da parte delle regioni e degli enti locali.

Anche sul punto, per dirimere la questione sarebbe stata sufficiente – ove fosse stata ritenuta risolutiva - la rilevazione, da parte della Corte, della irrilevanza del carattere di brevità del differimento, considerato che il giudizio afferiva «a profili di

⁶⁸ Con la conseguenza, secondo la Corte, che «la tempistica dettata dal legislatore statale per l'approvazione dei documenti di bilancio, nel costituire elemento coesenziale per il conseguimento dell'indicato obiettivo, è sottratta alla possibilità di interventi anche da parte delle Regioni a statuto speciale».

competenza»⁶⁹. La formula dubitativa trova ragione nella circostanza che è la stessa Corte ad aggiungere elementi motivativi che si giustificano solo in considerazione della valutazione della questione nella sua effettiva (concreta) configurazione, che è la seguente: la disposizione legislativa oggetto di censura, in effetti, non stabilisce, in via definitiva e permanente, per l'approvazione del rendiconto degli enti locali, un termine diverso da quello stabilito, in via generale, dal citato legislatore statale; si limita a disporre, in via di eccezione ed a fronte di esigenze evidentemente ritenute rilevanti, un breve (di un mese) differimento del termine per l'approvazione del rendiconto relativo all'esercizio finanziario 2018. Questa è la fattispecie nella sua obiettiva configurazione: si tratta di valutare se sia compatibile con il dato costituzionale ovvero se sia, invece, vulnerativa delle esigenze di ragionevole omogeneità dei documenti di bilancio e dei processi di decisione finanziaria che trovano garanzia costituzionale nel principio di armonizzazione dei bilanci pubblici. Una valutazione che (a maggior ragione) avrebbe imposto la delimitazione - ovvero la definizione - del perimetro di estensione del suddetto valore armonizzativo, ma che la Corte esaurisce, sul punto specifico, nel richiamo dei principi già fissati dalla giurisprudenza costituzionale⁷⁰.

Secondo la Corte, come visto, la norma regionale dispositiva del differimento del termine per l'approvazione, da parte degli enti locali, del rendiconto relativo all'esercizio finanziario 2018 è

⁶⁹ In effetti, ove si ritenga (come è preferibile) che «la scansione temporale degli adempimenti del ciclo di bilancio» rientri nella materia «armonizzazione dei bilanci pubblici», la competenza del legislatore statale sarebbe esclusiva, e, quindi, come rilevato, si tratterebbe di aspetti della disciplina contabile che rimangono sottratti all'intervento modificativo del legislatore regionale (salvo quanto sarà rilevato *infra*), indipendentemente (appunto) dalla brevità dello spostamento. In verità, la brevità dello spostamento (come si avrà modo di osservare) è tutt'altro che irrilevante.

⁷⁰ Dai quali, tuttavia, come rilevato, è venuto un contributo minimo ovvero, comunque, non risolutivo (anche perché interessato da alcune contraddizioni rimaste insuperate) al tema vero, che è quello è quello, in via generale, di stabilire punti fermi, nella perimetrazione della armonizzazione dei bilanci pubblici, che possano orientare non solo l'interprete, ma lo stesso legislatore (i diversi legislatori) nella disciplina della contabilità degli enti territoriali, e, quindi, dei profili di decisione finanziaria, di amministrazione concreta (di gestione e di tenuta dei conti), di controllo, di responsabilità (e, così, anche nello specifico, di comprendere quanta parte del d.lgs. n. 118/2011 - e, quindi, quanta parte della legislazione statale - riesca a resistere alla corretta applicazione dei principi di ripartizione delle competenze legislative disposti all'art. 117 Cost.).

costituzionalmente illegittima. Di qui, gli elementi motivativi (quindi, solo apparentemente) “aggiuntivi”, che hanno indotto la Corte (come anche visto) a rilevare conclusivamente quale «esigenza ineludibile, ai fini dell’attuazione del principio dettato dall’art. 117, secondo comma, lett. e), Cost., che sia lo Stato a determinare una data unica e comune anche per l’approvazione del rendiconto da parte delle amministrazioni pubbliche, e che solo lo Stato possa, quindi, disporre un differimento dei termini previsti in via ordinaria per l’approvazione dei documenti di bilancio, ivi compreso il rendiconto, a ragione di sopraggiunte rilevanti esigenze». Una statuizione che costituisce il portato principale, il principio generale che la Corte ha inteso fissare: la determinazione dei termini di approvazione degli atti contabili del ciclo di bilancio rientra nella competenza legislativa esclusiva dello Stato, e, pertanto, deve ritenersi sottratta alla possibilità modificativa da parte del legislatore regionale⁷¹, al quale, quindi, la Corte ha ritenuto di rivolgere un monito permanentemente preclusivo.

Elementi motivativi che, tuttavia, si espongono a profili di obiezione ovvero non riescono ad essere risolutivi nei sensi ritenuti dalla Corte, in quanto (intanto, rispetto alla fattispecie specifica) scontano il ridimensionamento del dato legislativo su cui, nel caso in

⁷¹ Sulla questione dei termini, in effetti, rimane marcata (e non condivisibile) la radicalità dell’approccio della Corte, che l’ha portata a dichiarare (Corte cost. n. 184/2016) l’illegittimità costituzionale di una disposizione legislativa regionale che disciplinava in modo parzialmente diverso – rispetto al parametro interposto (di cui al d.lgs. n. 118/2011) – (non il termine di approvazione del bilancio, ma) il termine di presentazione al Consiglio regionale dello schema di bilancio approvato dalla Giunta). La radicalità della posizione si rileva nella circostanza la norma regionale ha introdotto una disciplina più rigorosa, fissando il suddetto termine al 31 ottobre; mente la norma interposta (che, addirittura, la Corte estrae ad uno degli allegati al d.lgs. n. 118/2011: allegato 4/1, paragrafo 9.2) aggiunge al suddetto termine (31 ottobre) la disposizione estensiva «e comunque non oltre 30 giorni dalla presentazione del disegno di bilancio dello Stato». Ora, se si considera che la proposta di bilancio che viene presentata al Consiglio regionale deve essere approvata dalla Giunta e che il termine di presentazione del disegno di legge di approvazione del bilancio dello Stato è fissato al 20 ottobre (e non di rado la presentazione avviene in ritardo), significa che la Corte ha dichiarato incostituzionale una norma regionale che imponeva maggior rigore in funzione della tempestività dell’approvazione del bilancio (in sostanza, solo perché prescriveva una cosa diversa da quella stabilita dal legislatore statale). Peraltro, l’adattamento “automatico” del suddetto principio al rendiconto trova ostacolo: nella disposizione di cui all’art. 66, comma primo, d.lgs. n. 118/2011, ove, a proposito della procedura di approvazione del rendiconto, si stabilisce che «l’ordinamento contabile regionale disciplina le modalità e i termini per la sua presentazione al consiglio regionale»: e, per quanto riguarda gli enti locali, nella disposizione di cui all’art. 227, comma secondo, d.lgs. n. 267/2000, che rimette al regolamento di contabilità dell’ente la determinazione del termine entro il quale il progetto di rendiconto approvato dalla giunta deve essere presentato all’organo consiliare.

esame, il legislatore regionale ha fondato il differimento del termine approvativo: il quale, come visto, è stato disposto sulla base della disposizione di cui all'art. 29, comma primo, legge reg. Valle d'Aosta 11 dicembre 2015, n. 19, ove, in effetti, si stabilisce che gli «enti locali approvano i documenti contabili entro i termini previsti dalla normativa statale vigente, salvo diversa previsione di legge regionale». Si tratta di un dato normativo che presenta sicura rilevanza (non tanto perché la suddetta disposizione legislativa non è stata impugnata, ma) perché riesce ad essere valorizzato proprio dal riportato principio conclusivo enunciato da Corte cost. n. 250/2020: è, infatti, la Corte, come visto, a ritenere che il termine fissato dal legislatore statale per l'approvazione del rendiconto delle regioni e degli enti locali può essere differito «a ragione di sopraggiunte rilevanti esigenze». Ora, se è vero che la Corte precisa che un eventuale differimento può essere disposto solo dallo Stato; è altrettanto vero che la suddetta eventualità non può non tenere conto della specifiche peculiarità del caso concreto, che riguarda una regione dotata di autonomia speciale, la quale (regione), nell'esercizio delle proprie prerogative autonomistiche in materia⁷², ha approvato la riportata disposizione di cui al primo comma del citato art. 29 (e lo ha fatto, peraltro, nell'ambito di un testo legislativo in cui si fa

⁷² Infatti, le prerogative di speciale autonomia riguardano in modo specifico anche la disciplina del sistema finanziario e contabile degli enti locali (della Valle d'Aosta), ai sensi (in particolare), dell'art. 6 d.lgs. 28 dicembre 1989, n. 431, ove si prescrive, tra l'altro, che la suddetta disciplina deve essere stabilita nel rispetto dei principi fondamentali stabiliti dalle leggi dello Stato in materia di contabilità degli enti locali, nonché delle disposizioni relative alla normalizzazione e al coordinamento dei conti pubblici di cui al titolo IV della legge 5 agosto 1978, n. 468 e al d.p.r. 19 giugno 1979, n. 421 (alle quali devono essere aggiunte le disposizioni di cui alla legge 19 maggio 1976, n. 335, recante «principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni»: rimane, così, delineato un quadro normativo che rende evidente come le esigenze di coordinamento e di armonizzazione della disciplina della contabilità pubblica fossero presenti e percepite dall'ordinamento ben prima della riforma costituzionale del 2001). Si tratta di un dato normativo che esclude, nel caso specifico, l'automatica applicabilità dell'intera disciplina introdotta dal d.lgs. n. 126/2014, che, per il grado di dettaglio, è incomparabile con le disposizioni di coordinamento (armonizzative) di cui al citato d.p.r. n. 421/1979 (e, peraltro, proprio la comparazione tra i due citati interventi normativi offre un ulteriore elemento di riscontro in ordine alla rilevata "esuberanza" della disciplina introdotta dal citato legislatore delegato del 2014); tanto più se si considera il richiamo unicamente dei «principi fondamentali» delle leggi statali in materia di contabilità degli enti locali. Un dato che conferma la problematicità della elevazione a parametro (interposto) di legittimità costituzionale della disciplina di cui al d.lgs. n. 118/2011 (all'esito della richiamata integrazione).

riferimento – all'art. 27, intitolato «armonizzazione dei bilanci pubblici» - anche al d.lgs. n. 118/2011).

Significa che, nel caso in esame, a fronte «di sopraggiunte rilevanti esigenze», il differimento del termine poteva essere disposto dal legislatore regionale, in considerazione della speciale autonomia della regione stessa⁷³ e sulla base della disposizione di cui al richiamato art. 29, comma primo, legge reg. Valle d'Aosta n. 19/2015: la quale (disposizione), peraltro, in tal modo, riesce a trovare una interpretazione costituzionalmente orientata⁷⁴ che appare preferibile rispetto a quella proposta dalla Corte, che, in verità, preclude ogni possibile effetto del riportato dato normativo⁷⁵.

⁷³ In verità, più precisamente – sulla base della ricostruzione del valore armonizzativo che è stata proposta (L. SAMBUCCI, *Corte costituzionale armonizzazione dei bilanci pubblici*, cit.) – la possibilità (a fronte di sopravvenute rilevanti esigenze) di breve differimento del termine di approvazione del rendiconto degli enti locali trova base competenziale (non tanto ovvero non solo nella speciale autonomia della regione Valle d'Aosta, quanto) nella disposizione di cui all'art. 117, comma quarto, Cost., ove, in massima sintesi, è riconducibile la competenza legislativa delle regioni in materia di contabilità regionale e di contabilità degli enti locali, la quale (competenza) trova limite (ovviamente) nei principi costituzionali, nelle disposizioni statali di armonizzazione dei bilanci pubblici, nei principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica, e per quanto riguarda gli enti locali, anche nella competenza regolamentare di tali enti in materia di contabilità. Uno spazio di competenza legislativa regionale obiettivamente (molto) circoscritto, nel quale, tuttavia, può trovare collocazione una disposizione come quella esaminata (nella interpretazione costituzionalmente orientata proposta: vedi *sub* nota successiva). Una (tipologia di) disposizione, che, peraltro, in virtù del sistema di competenze legislative (in materia di contabilità) sopra sinteticamente richiamato, può essere deliberata da tutte le regioni (non solo da quelle dotate di autonomia speciale). Fermo restando che, nel caso esaminato, la questione trova soluzione nella specifica disposizione di cui all'art. 29, comma primo, legge reg. Valle d'Aosta n. 19/2015.

⁷⁴ La disposizione di cui all'art. 29, comma primo, legge reg. Valle d'Aosta n. 19/2015 andrebbe, cioè, interpretata nel senso (compatibile con il dato costituzionale) che il legislatore regionale (pur non potendo stabilire, in via definitiva e permanente, termini per l'approvazione dei documenti contabili degli enti locali diversi da quelli stabiliti dal legislatore statale: la qual cosa risulterebbe incompatibile con il valore costituzionale di armonizzazione dei bilanci pubblici) può disporre, a fronte di «sopraggiunte rilevanti esigenze» (di cui la Corte ammette la possibile sopravvenienza) – e con carattere di specifica eccezionalità congiunturale - un breve differimento dei termini stabiliti all'art. 18 d.lgs. n. 118/2011: e, quindi, con riferimento al caso in esame, (poteva essere disposto) un breve differimento del termine di approvazione del rendiconto degli enti locali (della Valle d'Aosta) relativo all'esercizio finanziario 2018. Peraltro, proprio tale ultimo dato – e, cioè, lo specifico riferimento del differimento unicamente all'esercizio finanziario 2018 – è dimostrativo del carattere congiunturale (ovvero eccezionale) della disposizione (priva dei caratteri di permanenza e stabilità che, soli, possono determinare l'alterazione modificativa della disciplina statale) e della correlazione e della funzionalità della disposizione stessa «a specifiche esigenze locali»: in conformità, quindi, anche alle limitazioni prescritte dalla Corte per l'operatività della disposizione di cui all'art. 29, comma primo, legge reg. Valle d'Aosta n. 19/2015. Si tratta di una soluzione ricostruttiva che, peraltro – fermo restando il carattere eccezionale dell'intervento – riesce a tener conto delle gravi conseguenze che l'ordinamento collega alla manca approvazione nei termini del rendiconto (eventualità che, come visto, dà luogo all'attivazione della procedura di scioglimento dell'organo consiliare).

⁷⁵ Secondo la Corte, «una lettura costituzionalmente compatibile della predetta disposizione induce difatti a ritenere che essa non può legittimare interventi normativi della Regione che stabiliscano una diversa disciplina di aspetti così fondamentali dettati dalla normativa statale, poiché ciò determinerebbe la sostanziale elusione di quanto disposto dal ricordato ultimo periodo dell'art. 1 del d.lgs. n. 118 del 2011, come sostituito dall'art. 1 del d.lgs. n. 126 del 2014 a tutela dell'effettività del principio costituzionale dell'armonizzazione dei bilanci pubblici (in tal senso, la già richiamata sentenza n. 80 del 2017)». Si tratta di una ricostruzione che, di fatto, priva di ogni possibile effetto la disposizione di cui

In ogni caso, come accennato, gli elementi motivativi indicati dalla Corte non riescono ad essere risolutivi ovvero convincenti nel senso di dimostrare il carattere compromissivo di una norma regionale dispositiva di un breve differimento dell'approvazione del rendiconto (degli enti locali) in relazione all'esigenza di «unitaria rappresentazione dei dati della contabilità nazionale», in relazione all'efficacia del monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica, e, in generale, rispetto alla armonizzazione dei bilanci pubblici; né riescono ad essere persuasive in ordine all'impatto che la disposizione oggetto di censura comporterebbe in termini di «frammentazione del quadro regolatorio» ovvero di alterazione della «sincronia delle procedure di bilancio»⁷⁶. Al contrario, i dati positivizzati sembrano riuscire a dimostrare la sostanziale irrilevanza di un breve differimento del termine di approvazione del rendiconto rispetto alle esigenze prospettate dalla Corte ovvero la sua permanenza

all'art. 29, comma primo, legge reg. Valle d'Aosta n. 19/2015, la quale, come visto, attiene unicamente ai termini di approvazione dei documenti contabili, ed è stata adottata unitamente a disposizioni (di cui all'art. 27) che fanno espresso riferimento al d.lgs. n. 118/2011 (e, segnatamente, al titolo I del suddetto decreto delegato, ove si trova l'art. 18, fissativo dei termini approvativi, rispetto ai quali il legislatore regionale formula la riserva di cui al comma primo del citato art. 29). Deve, inoltre, essere rilevato che la "sanzione" di inefficacia di cui all'ultimo periodo del primo comma dell'art. 1 d.lgs. n. 118/2011 (ove, si stabilisce che «a decorrere dal 1° gennaio 2015 cessano di avere efficacia le disposizioni legislative regionali incompatibili con il presente decreto») è inapplicabile al caso in esame, in quanto la legge reg. Valle d'Aosta n. 19/2015 è successiva alla introduzione della richiamata disposizione (avvenuta ad opera dell'art. 1, comma primo, lett. a), n. 1, d.lgs. 10 agosto 2014, n. 124), e, quindi, eventualmente, si espone alla declaratoria di incostituzionalità; e che, come rilevato, la disposizione di cui al sesto comma dell'art. 6 legge reg. Valle d'Aosta n. 4/2019 (oggetto della censura di incostituzionalità) non ha stabilito una «diversa disciplina» dei termini di approvazione dei documenti contabili, ma si è limitata a disporre (come detto) un breve differimento del termine per l'approvazione del rendiconto relativo all'esercizio finanziario 2018: e, quindi, come anche rilevato, si tratta di un intervento compatibile con una lettura costituzionalmente orientata della disposizione di cui al primo comma del citato art. 29.

⁷⁶ E, d'altra parte, non può essere convincente il richiamo della Corte alla decorrenza (proprio dalla data di approvazione del rendiconto) del termine per la trasmissione, da parte dell'amministrazione interessata, alla Banca dati delle amministrazioni pubbliche (BDAP), di cui all'art. 13 legge 31 dicembre 2009, n. 196; dovendosi osservare, sul punto specifico, che, ai sensi dell'art. 4 d.m. 12 maggio 2016, gli enti locali, in caso di mancata approvazione nei termini del rendiconto, trasmettono alla banca dati i dati contenuti nello schema di bilancio approvato dalla giunta oppure (ove non sia stato approvato neppure lo schema dalla giunta) i dati di preconsuntivo. Si tratta di elementi che neutralizzano ogni possibile impatto negativo (ai fini del monitoraggio dei flussi informativi, considerato dalla Corte) di un eventuale ritardo dell'approvazione del rendiconto.

Il richiamo all'obbligo allegativo (di cui all'art. 172 d.lgs. n. 267/2000) – che impone agli enti locali di allegare al bilancio di previsione il rendiconto relativo al penultimo esercizio precedente (rispetto a quello considerato nel bilancio) – non solo non riesce ad essere persuasivo in ordine alla ricostruzione della Corte, ma conferma la sostanziale irrilevanza del breve differimento (di un mese) del termine approvativo, se si considera che il bilancio di previsione degli enti locali (deve essere approvato entro il 31 dicembre e) deve essere presentato all'organo consiliare entro il 15 novembre (art. 174 d.lgs. n. 267/2000). Si tratta di un dato che, in verità, rende evidente l'attenzione (ovvero la sensibilità) del

nell'ambito dell'area della fisiologia dell'amministrazione, e anche la sua coerenza con l'autonomia contabile e con l'autonomia amministrativa (e con l'autonomia normativa⁷⁷) degli enti territoriali, la cui pre-esistenza nell'ordine costituzionale (ed il cui rinforzo) ha indotto (come rilevato) nel senso della introduzione del valore armonizzativo⁷⁸.

Ad ogni buon conto, con la scelta operata, la Corte consolida (e quasi radicalizza⁷⁹) la propria posizione affermativa del "primato" dello Stato in materia di contabilità pubblica, e intende mettere al riparo la stabilità degli assetti contabili pubblici dal rischio di condotte, delle regioni e degli enti locali elusive ovvero scarsamente inclini alla osservanza dei termini di adozione dei documenti contabili, con impatto pregiudizievole per la sincronia del ciclo di bilancio (e per i relativi profili funzionali)⁸⁰. Una premura che risente della diffusa

legislatore regionale della Valle d'Aosta, il quale ha contenuto lo spostamento entro uno spazio temporale che tiene nella dovuta considerazione le esigenze armonizzative.

⁷⁷ La quale, per gli enti locali, come noto, trova espressione nell'attribuzione del potere statutario e del potere regolamentare, "ora" (il virgolettato tiene conto della circostanza che sono trascorsi venti anni dalla riforma costituzionale del titolo quinto della parte seconda della Costituzione) espressamente previsti agli artt. 114, comma secondo, e 117, comma sesto, Cost. (e disciplinati nel d.lgs. n. 267/2000). La quale, come rilevato, pur dovendo trovare esercizio nel rispetto dei principi costituzionali, delle disposizioni armonizzative, dei principi fondamentali del coordinamento finanziario, non può essere esposta a compromissione.

⁷⁸ Si tratta, tuttavia, di elementi – di rilevanza costituzionale – ai quali (non solo il legislatore statale, ma) la giurisprudenza costituzionale mostra di attribuire una "posizione" recessiva ovvero cedevole rispetto ad altri valori costituzionali: nel caso in esame, l'armonizzazione dei bilanci pubblici, quale mezzo che concorre alla garanzia dei principi della Costituzione finanziaria; equilibrio di bilancio, sostenibilità del debito pubblico, contenimento della spesa pubblica, e, quindi, stabilità e affidabilità della finanza pubblica.

⁷⁹ Se si considera che in Corte cost. n. 250/2020 non si rinviene traccia degli spazi di intervento normativo che la giurisprudenza costituzionale aveva riconosciuto alle regioni (e, in generale, agli enti territoriali) in materia di contabilità regionale: in particolare, proprio con Corte cost. 20 luglio 2016, n. 184 (vedi nota 13); ma anche Corte cost. 13 aprile 2017, n. 80, ove, tra l'altro, si rileva (sempre in relazione alla individuazione degli spazi di estensione della «armonizzazione dei bilanci pubblici»), come detto, che «l'autonomia degli enti territoriali nella materia dell'espressione finanziaria e contabile viene circoscritta, ma non certo eliminata».

⁸⁰ È questa la ragione per cui la Corte ha inteso rivolgere alle regioni (come detto) un monito permanentemente preclusivo in ordine alla alterazione della scansione temporale del ciclo di bilancio. Il rischio che paventa è che i legislatori regionali possano ripetere continuamente l'intervento di differimento dei termini approvativi degli atti contabili (quello che, nei fatti, avviene con riferimento al termine di approvazione del bilancio degli enti locali, il quale, ogni anno, viene differito: anche se a disporre il differimento è lo Stato, e non le regioni: ma, sul punto, vedi *infra*); con svuotamento, in concreto, della scansione temporale del ciclo di bilancio. Un rischio che, in verità, in molta parte rimane già neutralizzato (nelle eventuali conseguenze negative) dalla positivizzazione delle rilevanti preclusioni finanziarie e gestionali che l'ordinamento contabile collega alla mancata osservanza dei termini di approvazione degli atti di decisione finanziaria (ivi compreso il rendiconto; e anche alla mancata osservanza dei termini di trasmissione dei documenti alla banca dati di cui all'art. 13 legge n. 196/2009), le quali costituiscono un impulso alla tempestività degli adempimenti contabili: preclusioni che attonano, ad esempio, al divieto di «assunzioni di personale a qualsiasi titolo» (vedi art. 9, comma 1 *quinquies*, d.l. 23 giugno 2016, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2016, n.

sfiducia nei confronti degli enti autonomi (che costituisce un elemento di massima collisione con la valorizzazione costituzionale del sistema delle autonomie⁸¹) - e, in particolare, degli enti locali – e delle relative classi dirigenti (onorarie e tecniche), le quali vengono a conoscere (per effetto delle reazioni centralistiche dell'ordinamento materiale) limitazioni e depotenziamenti decisionali e funzionali che ne minano fortemente la formazione e la crescita, pur trovandosi esposti a pervasivi profili di controllo e responsabilità (che, negli ultimi anni, si sono obiettivamente moltiplicati e aggravati)⁸².

6.2. – Sotto altro profilo, deve essere rilevato che Corte cost. n. 250/2020 disvela un ulteriore elemento di criticità delle posizioni della giurisprudenza costituzionale: rimane confermato che la sincronia di cui parla la Corte – che poteva essere intesa quale sinonimo di tempestività - è meramente meccanica, riferita, cioè, al complesso degli ingranaggi di un procedimento inteso come rigidamente meccanicistico (rigidamente standardizzato, non solo nei contenuti dei documenti, ma anche nella scansione procedurale): gli adempimenti del ciclo di bilancio (ai livelli territoriali) devono essere compiuti nei termini stabiliti dal legislatore statale perché l'alterazione del sincronismo del sistema procedimentale esporrebbe al rischio di

160, ove, peraltro, si precisa – al successivo comma 1 *sexies* – che le suddette preclusioni non si applicano in caso di ritardo nell'approvazione definitiva del rendiconto da parte del Consiglio regionale). Un rischio che rimane del tutto neutralizzato, rispetto a situazioni di patologia (quale, ad esempio, la protrazione del tempo del ritardo approvativo), dalla circostanza che al bilancio di previsione degli enti locali (ai fini dell'approvazione) deve essere allegato (tra gli altri documenti) il rendiconto approvato (relativo al penultimo esercizio precedente all'anno finanziario cui si riferisce il bilancio). Un rischio che, peraltro, vedrebbe neutralizzata ogni possibile conseguenza negativa dalla circostanza che la possibilità di differimento (del termine approvativo del rendiconto) sarebbe disciplinata dal legislatore regionale e prevista in casi eccezionali (la qual cosa, tra l'altro, imporrebbe agli enti locali una motivazione rigorosa sul punto specifico), con fissazione di un limite massimo determinato in misura da rendere impercettibile il differimento sulla esigenza di «unitaria rappresentazione dei dati della contabilità nazionale» (e un mese è un tempo obiettivamente insuscettibile di compromettere la suddetta esigenza). Si tratta di elementi che, peraltro, riescono ad essere di sicura garanzia rispetto alla brevità dello spostamento del momento approvativo (come, infatti, avvenuto nel caso in esame).

⁸¹ Un elemento che costituisce la fonte di impulso alla reazione centralista, ed ha dato luogo alla sostanziale inattuazione del titolo quinto (della parte seconda) della Costituzione, con (sostanziale) vanificazione dell'imponente lavoro normativo di attuazione delle deleghe legislative di cui alla legge n. 42/2009. Sfiducia che si aggrava fino a divenire oppressiva con riferimento agli aspetti che riguardano le decisioni finanziarie e (l'impatto con) la finanza pubblica.

⁸² Elementi che, uniti alle obiettive complessità dell'amministrazione pubblica, concorrono ad allontanare dalla funzione onoraria (peraltro, esposta a critiche molte volte solo generiche), con rischio di scadimento della qualità della classe dirigente.

compromissione l'esigenza (elevata, dalla Corte, al rango di valore costituzionale incompressibile) di «unitaria rappresentazione dei dati della contabilità nazionale» e il conseguimento delle finalità cui è funzionale, in termini di programmazione finanziaria, di garanzia degli equilibri bilancio e di stabilità della finanza pubblica, di controllo della spesa. Rimane confermata, così, l'idea recessiva del bilancio degli enti autonomi territoriali, quale strumento essenzialmente di garanzia (e di certificazione) degli equilibri finanziari e di informazione in funzione delle decisioni di finanza pubblica⁸³.

Si tratta di una inclinazione della giurisprudenza costituzionale che era rimasta dissimulata in Corte cost. n. 184/2016, che aveva espresso il (richiamato) postulato (ora esteso al rendiconto) proprio a proposito del bilancio di previsione, in relazione al quale, tuttavia, è la tempestività (non tanto la sincronia⁸⁴) a costituire elemento imprescindibile a garanzia della effettività delle prerogative funzionali del bilancio stesso, le quali, come ricordato: attengono alla programmazione finanziaria, che è essenziale in funzione della effettività dei criteri di efficacia, di efficienza e di economicità; attengono alla gestione, in quanto, come noto, la gestione finanziaria deve essere compiuta in osservanza delle previsioni di bilancio (con la cui approvazione viene autorizzata la gestione e ne vengono fissati i limiti)⁸⁵. Si tratta di profili finalistici che possono riuscire a trovare effettività solo ove il bilancio sia approvato (appunto)

⁸³ Si tratta di una impostazione – quella della finalità essenzialmente informativa degli atti del ciclo di bilancio – che, in disparte la difficile conciliabilità con gli altri valori costituzionali che vengono in rilievo, rivela un ulteriore limite nella considerazione che il carattere finanziario-contabile del flusso informativo non esaurisce le necessità di informazione, e, da solo, se può essere risolutivo in termini di controlli, è insufficiente ai fini della corretta definizione delle politiche economiche e finanziarie, e, cioè, della programmazione finanziaria. Peraltro, il rigorismo tempistico alimenta una logica meramente adempimentale e scoraggia ovvero allontana l'acquisizione della consapevolezza della rilevanza finalistica degli atti della decisione di bilancio, e, quindi, la loro metabolizzazione: una condizione che ne può assicurare pienezza di funzionalità.

⁸⁴ Pur dovendosi osservare che, comunque, la sincronia degli adempimenti della decisione di bilancio, pur non coincidendo con la tempestività, non la esclude automaticamente.

⁸⁵ E attengono anche al controllo, se si considera che nel bilancio (nei documenti di bilancio) sono contenuti tutti i dati necessari per fare i controlli gestionali: i programmi che devono essere realizzati; gli obiettivi che devono essere conseguiti; le risorse destinate a ciascun programma; i tempi di realizzazione del programma; il responsabile del programma; gli indicatori di efficacia, di efficienza e di economicità.

tempestivamente⁸⁶; ed è per questo che l'ordinamento contabile ritiene fondamentale la fissazione dei termini di approvazione dei documenti di bilancio (e la loro osservanza), e non per le finalità informative: il bilancio delle regioni e degli enti locali (e, ovviamente, quello dello Stato e degli altri enti pubblici) deve essere approvato entro il 31 dicembre perché (come prescritto dalla legge) il 1° gennaio inizia l'anno finanziario⁸⁷, e, quindi, (per tale data) l'ente deve poter disporre di un bilancio approvato - nel quale ha fissato programmi ed obiettivi, (che, in termini finanziari, si traducono in) previsioni di entrata e di spesa - al fine di poter provvedere alla gestione (ed evitare l'esercizio provvisorio, cui si aggiungono, a livello di enti locali, ulteriori conseguenze⁸⁸). Le utilità informative degli atti di decisione finanziaria, ovviamente rilevanti (ovvero ugualmente rilevanti), non ne possono relegare in posizione recessiva le (altre, essenziali) prerogative funzionali, con rischio di neutralizzazione ovvero di compromissione degli elementi finalistici⁸⁹. Risulta evidente, pertanto, come i termini approvativi del bilancio (stabiliti, in via generale, dal legislatore statale) siano concepiti tenendo conto delle prerogative funzionali del documento: il termine, cioè, non costituisce

⁸⁶ Dovendosi escludere che un bilancio approvato a metà dell'anno finanziario (ma anche entro la fine di aprile) – come sempre avviene negli enti locali (in seguito al differimento del termine di approvazione del bilancio che ogni anno viene disposto dallo Stato) - possa riuscire a svolgere la funzione di programmazione finanziaria, e, dal punto di vista gestionale, possa essere coerente con il principio di buon andamento di cui all'art. 97, comma secondo, Cost. (visto che per cinque, sei mesi, e, a volte, anche di più, si gestisce in via provvisoria).

⁸⁷ Non è stato sempre così: è così dal 1964, nel senso che, con la legge 1 marzo 1964, n. 62 (art. 1, che modificava, tra gli altri, l'art. 30 r.d. 28 novembre 1923, n. 2440), è stata stabilita anche per lo Stato la coincidenza tra anno solare e anno finanziario (per gli enti locali già era così): «L'anno finanziario comincia il 1° gennaio e termina il 31 dicembre dello stesso».

⁸⁸ Deve essere ricordato che, negli enti locali, la mancata approvazione nei termini del bilancio comporta (ai sensi dell'art. 141, comma primo, lett. c, d.lgs. n. 267/2000) lo scioglimento dell'organo consiliare (consiglio comunale; consiglio provinciale; e la stessa conseguenza è prevista (sempre solo per gli enti locali) in caso di mancata approvazione («entro il termine del 30 aprile») del rendiconto (art. 227, comma secondo *bis*, d.lgs. n. 267/2000) e in caso di mancata adozione dei provvedimenti di riequilibrio di cui all'art. 193 d.lgs. n. 267/2000.

⁸⁹ Ma è proprio questo il punto di divisione: per lo Stato (e per la giurisprudenza costituzionale, che ne ha avvalorato le "esuberanze"), il bilancio degli enti locali rileva (soprattutto) per la sua valenza informativa, e non (tanto) in quanto atto di decisione finanziaria, di definizione delle scelte in ordine alla destinazione delle risorse, di autorizzazione e di limite alla gestione (con gli effetti che ne derivano), e, quindi, massimamente impegnativo dal punto di vista politico, e, quindi, altamente qualificante in termini di responsabilizzazione della classe dirigente onoraria (elementi e prerogative che, peraltro, hanno trovato valorizzazione da parte della stessa giurisprudenza costituzionale, che ne ha evidenziato la rilevanza anche in relazione al principio di equilibrio di bilancio e agli altri principi della Costituzione

un valore a sé stante (in tal modo alimentando condotte formalistiche, essenzialmente volte ad evitare conseguenze gravi⁹⁰), ma in quanto elemento funzionale alla effettività finalistica dell'atto stesso (la qual cosa, peraltro, riesce a stimolare comportamenti virtuosi)⁹¹.

Ora, se tale impostazione deve ritenersi estesa a tutti i documenti di decisione finanziaria, è, tuttavia, difficilmente contestabile la circostanza che la questione dei termini approvativi presenta una diversa incidenza a seconda che riguardi il bilancio preventivo o il rendiconto, in relazione alle diverse prerogative funzionali dei due documenti⁹²: soprattutto quando, come nel caso in

finanziaria). Di qui, la prevalenza della «sincronia» (nella riferita accezione giurisprudenziale) rispetto alla tempestività funzionale.

⁹⁰ Deve essere rilevato che, in disparte il caso di autorizzazione dell'esercizio provvisorio del bilancio (che costituisce, comunque, una scelta di disponibilità del termine di approvazione), anche nei casi in cui l'ordinamento stabilisce gravi conseguenze di ordine istituzionale (vedi nota 88) in relazione alla mancata osservanza del termine approvativo, tale inosservanza non opera in via automatica né definitiva. Nei suddetti casi, infatti, viene attivata la procedura di cui all'art. 141, comma secondo, d.lgs. n. 267/2000, la quale prevede che, trascorso il termine entro il quale il bilancio (o il rendiconto) deve essere approvato senza che sia stato predisposto dalla giunta il relativo schema, il Prefetto nomina un commissario affinché lo predisponga d'ufficio per sottoporlo al consiglio; in tal caso e comunque quando il consiglio non abbia approvato nei termini di legge lo schema di bilancio (o di rendiconto) predisposto dalla giunta, il prefetto assegna al consiglio, con lettera notificata ai singoli consiglieri, un termine non superiore a 20 giorni per la sua approvazione, decorso il quale si sostituisce, mediante apposito commissario, all'amministrazione inadempiente e inizia la procedura per lo scioglimento del consiglio. (Nella Regione Valle d'Aosta, la suddetta procedura è attivata, ai sensi dell'art. 70, comma secondo, legge reg. Valle d'Aosta 7 dicembre 1998, n. 54, dal Presidente della Regione, il quale assegna ai consiglieri dell'ente interessato un termine non superiore a trenta giorni per l'approvazione del bilancio). Risulta evidente, pertanto, come, anche successivamente alla scadenza del termine approvativo, l'ente locale possa approvare (entro uno spazio temporale aggiuntivo certo non inferiore ad un mese) l'atto contabile – e, quindi, anche il rendiconto – ed evitare lo scioglimento dell'organo consiliare.

⁹¹ Ad esempio: in caso di differimento al 31 marzo del termine di approvazione del bilancio degli enti locali (o di autorizzazione dell'esercizio provvisorio fino al 31 marzo del bilancio della regione: per rimanere alle eventualità più frequenti), il bilancio approvato entro la data indicata è tempestivo rispetto alla osservanza del (nuovo) termine prescritto (in via di eccezione), ma non lo è certo rispetto alle esigenze del sistema finanziario e alle prerogative funzionali del bilancio stesso.

⁹² Neppure rimane indifferente, ai fini che qui rilevano (incidenza dello spostamento di un mese del momento approvativo), la diversa natura dei due atti, pure entrambi approvati con legge (ovvero, negli enti locali, con deliberazione dell'organo consiliare: la quale cosa, comunque, risponde all'esigenze presidiate dalle disposizioni di cui all'art. 81, comma quarto, Cost., di "impegnare" l'organo di massima rappresentanza deliberativa sull'intero ciclo di bilancio e sul controllo della finanza pubblica, della spesa, della gestione): una legge anche sostanziale, per quanto riguarda l'approvazione del bilancio (molto prima della riforma costituzionale del 2012 e delle successive leggi attuative); una legge solo formale, per quanto riguarda l'approvazione del rendiconto, nel quale mancano elementi normativi di innovazione rispetto all'assetto giuridico preesistente, con il quale l'organo di massima rappresentanza politica (rispettivamente: Parlamento; Consiglio regionale; Consiglio comunale, metropolitano, provinciale) è chiamato a svolgere una funzione essenzialmente di controllo sulla gestione avvenuta (compiuta dall'amministrazione tecnica, con la direzione dell'organo di governo a carattere esecutivo) in relazione alle previsioni di bilancio; con il quale non sono compiute scelte politiche. Proprio tale ultimo elemento, in particolare, rende evidente la profonda differenza della natura dei due documenti (anche con riferimento alla funzione di controllo). Deve essere rilevato, in proposito, che il bilancio presenta una valenza massimamente politica, che si manifesta principalmente (come visto) in ordine al profilo decisionale: il Parlamento (ovvero l'organo consiliare), ad esempio, anche a fronte di un documento irreprensibile da un punto di vista tecnico, finanziario e contabile, pienamente rispettoso dei principi

esame, la disposizione legislativa censurata non stabilisce un termine diverso da quello fissato dal legislatore statale, ma ne dispone un breve (e specifico, circoscritto) differimento⁹³. Si tratta, peraltro, di un elemento (distintivo) che trova riscontro nel dato costituzionale di cui all'art. 81, comma quinto, Cost., ove, come noto, è previsto l'esercizio provvisorio del bilancio⁹⁴. Pur potendosi ritenere condivisibile il dato di carattere generale evidenziato dalla Corte, la quale, come visto, ha osservato che «il rendiconto assume, nell'ambito dell'armonizzazione della finanza pubblica, rilievo analogo a quello del bilancio di previsione, operando sinergicamente con esso, nella comune funzione di complessiva legittimazione dell'operato dell'amministrazione nell'ambito del ciclo di bilancio, e nel costituire la base per la costruzione dei dati nazionali utili alla programmazione

costituzionali, può decidere di non approvare il bilancio perché non condivide le scelte di politica economica e finanziaria contenute nella proposta di programmazione economico-finanziaria (di qui, l'opinione secondo cui la manifestazione parlamentare ovvero consiliare della volontà di non approvare il bilancio dovrebbe indurre l'organo di governo a rassegnare le dimissioni). Diversamente, a fronte della correttezza dei dati riportati nel documento consuntivo, il Parlamento (ovvero l'organo consiliare), anche ove non condivida l'operato del Governo in ordine alle modalità di attuazione dei programmi di spesa e ai risultati della gestione finanziaria, non potrà addurre la mancata condivisione a fondamento della decisione di non approvare il consuntivo. In sostanza, la funzione politica del rendiconto si esaurisce nel controllo del Parlamento (ovvero dell'organo consiliare) sulla gestione finanziaria diretta dal Governo ed eseguita dall'amministrazione tecnica. Tuttavia, la suddetta attività di controllo è fortemente condizionata dal carattere tecnico della rendicontazione, la quale consiste (in massima sintesi) nella traduzione contabile e finanziaria dei fatti gestionali compiuti nel corso dell'esercizio finanziario; con la conseguenza che, in sostanza, il Parlamento (ovvero l'organo consiliare) si limita sostanzialmente a recepire ovvero a ratificare i dati predisposti dall'amministrazione tecnico-finanziaria (la Ragioneria generale, cui pervengono i conti del bilancio e i conti del patrimonio apprestati dall'Ufficio centrale del bilancio che è istituito in ciascun Ministero, per quanto riguarda il rendiconto dello Stato; gli uffici di ragioneria ed i servizi finanziari, per quanto riguarda le regioni e gli enti locali). Si tratta di un elemento che rende percepibile la valenza essenzialmente amministrativa del rendiconto (a tutti i livelli istituzionali), il quale, quindi, rimane della disponibilità di disciplina dell'ente – in disparte la cadenza annuale del suddetto controllo politico, fissata in Costituzione: da cui deriva, l'irrigidimento della giurisprudenza costituzionale sulla tempistica approvativa.

⁹³ Si tratta di un dato – quello relativo al differimento del termine – che porta in evidente un elemento distintivo rilevante tra la fattispecie valutata da Corte cost. n. 250/2020 e quelle valutate da Corte cost. n. 184/2016 e da Corte cost. n. 80/2017, le quali riguardano disposizioni legislative regionali che stabilivano termine diversi rispetto alla scansione temporale fissata dal legislatore statale (non si limitavano, cioè, a disporre un differimento del termine).

⁹⁴ Si tratta di un dato costituzionale (già presente in Costituzione fin dalla sua originaria formulazione: al secondo comma dell'art. 81) – rimasto confermato nel suo esatto tenore testuale anche all'esito della riforma costituzionale del 2012 (solo spostato al quinto comma) – che conferma la rilevanza che il Costituente ha attribuito (solo) al termine approvativo del bilancio, tanto da indursi nel senso di prevedere (in via di eccezione, e fissandone i criteri generali di ammissibilità) la soluzione (temporanea) ad una situazione incompatibile con il funzionamento stesso della amministrazione pubblica (la mancanza di un bilancio approvato, di fatto, determinerebbe l'arresto della gestione finanziaria). La Corte, pur prendendo atto (in sostanza) del suddetto dato (ammettendo la possibilità di differimento del termine di approvazione del rendiconto, riservandone, però, in via esclusiva, la possibilità al legislatore statale), prova a ridimensionare, facendo riferimento all'analogia di alcuni elementi finalistici comuni ai due documenti, rispetto ai quali, tuttavia, (come si dirà) rimane, in concreto, indifferente il breve differimento del termine approvativo.

finanziaria dello Stato, alla verifica dell'osservanza degli impegni assunti a livello nazionale ed europeo, alla determinazione delle conseguenti manovre di bilancio»; si rende necessario osservare, tuttavia, che proprio i profili finalistici richiamati dalla Corte (e comuni ai due documenti: previsionale e consuntivo) rendono evidente la sostanziale irrilevanza del differimento di un mese del termine di approvazione: proprio per la sua brevità, lo spostamento del momento approvativo (per quanto qui rileva) del rendiconto è insuscettibile di produrre impatto negativo⁹⁵ sia ai fini della «legittimazione dell'operato dell'amministrazione» sia ai fini della «costruzione dei dati nazionali utili» (in relazione alle diverse finalità indicate nella statuizione riportata)⁹⁶. Mentre ben diverso, e significativo, è (sarebbe) l'impatto del ritardo, anche di un solo mese, nell'approvazione del bilancio, ove si considerino le prerogative funzionali specifiche proprie del documento: tale evenienza, infatti,

⁹⁵ L'impostazione ricostruttiva proposta – relativa alla valutazione dell'impatto della norma censurata sulle finalità armonizzative (e, nel caso specifico, del differimento di un mese del termine approvativo del rendiconto) – trova riscontro nelle statuizioni della giurisprudenza costituzionale. Proprio il carattere (poli)funzionale della armonizzazione dei bilanci pubblici (affermato da Corte cost. n. 184/2016 e ribadito da Corte cost. n. 80/2017) – rispetto alle esigenze di coordinamento finanziario, rispetto alla esigenza di «unitaria rappresentazione dei dati della contabilità nazionale», rispetto alla esigenza di «costruzione dei dati nazionali utili alla programmazione finanziaria dello Stato, alla verifica dell'osservanza degli impegni assunti a livello nazionale ed europeo, alla determinazione delle conseguenti manovre di bilancio» - rende necessarie la verifica e la valutazione dell'impatto effettivo della norma censurata sulle esigenze (sopra esemplificamente) richiamate. È quello che, in sostanza, dice la Corte stessa quando rileva che, in relazione al dato costituzionale armonizzativo, le censure «debbono essere valutate non in astratto, ma in riferimento ad una concreta collisione con i precetti ricavabili direttamente dalle norme costituzionali in materia finanziaria o da specifiche norme interposte come quelle contenute nel d.lgs. n. 118 del 2011» (Corte cost. n. 184/2016 e Corte cost. n. 80/2017). È quello che fa Corte cost. n. 250/2020 quando si sofferma su elementi motivativi aggiuntivi (senza limitarsi a rilevare la violazione delle disposizioni di cui all'art. 18, comma primo, lett. b, d.lgs. n. 118/2011).

⁹⁶ In proposito, rilevata l'irrilevanza della circostanza che la «legittimazione dell'operato» arrivi un mese prima o un mese dopo (rispetto al termine di legge); è sufficiente osservare, quanto alla programmazione finanziaria dello Stato, che la scansione temporale della manovra di bilancio prevede la presentazione della Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza entro il 27 settembre e del disegno di legge di bilancio entro il 20 ottobre (termini cui, peraltro, deve essere attribuita una valenza essenzialmente orientativa, se si considera la frequenza con cui rimangono inosservati, con la presentazione in ritardo dei documenti: in proposito, può essere utile rilevare, ad esempio, che il disegno di legge per l'approvazione del bilancio di previsione dello Stato per il triennio 2021-2022 è stato presentato il 18 novembre 2020, con un ritardo di circa un mese rispetto al termine di legge: un ritardo che, in verità, per la sua rilevante entità era ben suscettibile di incidere negativamente le prerogative funzionali dei componenti delle Camere in considerazione della significativa compressione degli spazi di esame parlamentare). Si tratta di elementi che, come detto, rendono evidente l'irrilevanza dello spostamento di un mese del momento approvativo fissato dal legislatore statale (come detto, 30 aprile); spostamento che, peraltro, rimane, comunque, irrilevante anche rispetto al momento iniziale della decisione di bilancio dello Stato, fissata, come noto, al 10 aprile, con la presentazione del Documento di economia e finanza. La brevità del differimento della approvazione del rendiconto è

comporta, come noto, che, nel periodo che intercorre (dall'inizio dell'anno finanziario) fino all'approvazione, la gestione avverrà in via provvisoria, e, quindi, in termini limitati (sia pure secondo modalità diverse a seconda che si tratti del bilancio dello Stato, delle regioni, degli enti locali)⁹⁷: una situazione, peraltro, che, ove costantemente ripetuta (e, quindi, elevata a prassi: come avviene per gli enti locali), risulta scarsamente coerente anche con il principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione⁹⁸, ma anche con le disposizioni di cui al quinto comma dell'art. 81 Cost. (la cui corretta interpretazione rende evidente come l'esercizio provvisorio del bilancio costituisca un rimedio eccezionale a fronte di una situazione di emergenza; fermo restando il limite temporale massimo di quattro mesi ivi stabilito⁹⁹).

Dovendosi rilevare, inoltre, che, (anche) nel caso di differimento del termine di approvazione del bilancio degli enti locali – che costituisce una prassi molto criticabile (perché molto perniciosa), (e molto) difficilmente compatibile con i richiamati principi costituzionali - non solo rimane vulnerato il principio di tempestività (nei sensi esposti), ma neppure viene assicurata la «sincronia delle procedure di bilancio», non solo tra i diversi livelli istituzionali (e, cioè, tra Stato,

insuscettibile di incidere sulla «programmazione finanziaria statale», sulla «redazione delle connesse manovre finanziarie», sulla verifica del «rispetto dei vincoli nazionali ed europei».

⁹⁷ Il differimento di un mese del termine approvativo è, invece, del tutto indifferente rispetto alle (alla effettività delle) prerogative funzionali proprie del rendiconto, riguardanti essenzialmente la rappresentazione contabile dei fatti gestionali compiuti nel corso dell'esercizio finanziario concluso (per le finalità evidenziate dalla Corte).

⁹⁸ È necessario rilevare, infatti, che, negli enti locali, in caso di differimento del termine di approvazione del bilancio, ai sensi dell'art. 163, comma terzo, d.lgs. n. 267/2000, la gestione avverrà secondo le modalità dell'esercizio provvisorio fino all'approvazione del bilancio ovvero fino alla scadenza del termine differito (mentre, in caso di mancata approvazione del bilancio nel termine, anche differito, avrà luogo la diversa fattispecie della «gestione provvisoria», nel corso della quale, in massima sostanza, la gestione finanziaria rimane circoscritta al compimento degli adempimenti necessari al fine di «evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente: vedi le disposizioni di cui al secondo comma del citato art. 163).

⁹⁹ Un dato che (sulla base di quanto rilevato nella nota precedente) rende evidente la difficile compatibilità costituzionale delle disposizioni legislative (statali) che differiscono il termine di approvazione del bilancio degli enti locali in misura superiore a quattro mesi. In verità, la prassi di differire il termine di approvazione del bilancio degli enti locali risulta dubbiamente coerente anche con il principio di annualità dell'esercizio finanziario, che (come anche rilevato) trova radice nell'art. 81, comma quarto, Cost. (le quali, pur riguardando la periodicità del bilancio – e del rendiconto – si estendono anche all'arco temporale considerato ai fini della gestione), in quanto, ogni anno, viene approvato un bilancio che solo formalmente è annuale (in relazione agli aspetti gestionali), mentre, in concreto (e ormai stabilmente), è pressoché semestrale.

regioni ed enti locali) ma neppure tra gli stessi enti locali¹⁰⁰, con impatto pregiudizievole anche rispetto alla «unitaria rappresentazione dei dati della contabilità nazionale», che, secondo la ricostruzione della Corte, trova garanzia nella armonizzazione dei bilanci pubblici (la quale, quindi, a sua volta, rimane esposta a compromissione). Ora, in un sistema ordinamentale che ammetta una situazione in cui ogni anno (da sempre) il termine di approvazione del bilancio degli enti locali venga differito (e il bilancio venga approvato con un ritardo) di quattro, cinque e anche sei mesi¹⁰¹, la decisione (della Corte) di ritenere che una disposizione legislativa regionale che sposti di un mese il momento approvativo del rendiconto (degli enti locali) sia costituzionalmente illegittima perché alterativa della «sincronia delle procedure di bilancio» presenta elementi di incoerenza (e di asimmetria giustiziale) che rischia di indebolire (anche) le (altre) ricostruzioni della giurisprudenza costituzionale in materia di contabilità pubblica. Né può riuscire a trovare giustificazione nella (facile) rilevazione che la possibilità di differimento del termine di approvazione del bilancio degli enti locali è prevista dalla legislazione

¹⁰⁰ Se si considera che lo Stato ormai da oltre trenta anni non va in esercizio provvisorio del bilancio (l'ultima autorizzazione all'esercizio provvisorio del bilancio dello Stato risale alla legge 24 dicembre 1987, n. 525 ed è stata prorogata, fino al 31 marzo 1988, con legge 26 febbraio 1988, n. 45); deve essere rilevata la seguente situazione: il bilancio dello Stato viene sempre approvato entro il 31 dicembre (e, quindi, tempestivamente); con maggiore frequenza rispetto al recente passato, le regioni vanno in esercizio provvisorio, e, quindi, di solito, le regioni approvano i rispettivi bilanci tra il mese di gennaio ed il mese di marzo; gli enti locali (negli ultimi anni) approvano i rispettivi bilanci tra il mese di gennaio ed il mese di aprile (ma anche maggio, giugno, luglio). Una situazione, concreta, obiettiva, che non solo esclude (come rilevato) la sincronia evocata dalla Corte, ma risulta (molto) difficilmente compatibile con il principio di armonizzazione dei bilanci pubblici (proprio nella accezione valorizzata dalla giurisprudenza costituzionale). Una situazione che, per la sua stabilità – e per la fonte statale determinativa (anche della disciplina) – è dimostrativa di come sia lo stesso ordinamento materiale a ritenere cedevole (e finanche recessiva, in considerazione della radicalizzazione della prassi) la sincronia delle procedure di bilancio.

¹⁰¹ Senza considerare le situazioni di grave patologia: il termine per l'approvazione del bilancio di previsione degli enti locali per il 2013 fu differito al 30 novembre 2013 (no, non è un refuso: vedi art. 8 d.l. 31 agosto 2013, n. 102, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 ottobre 2013, n. 184), mentre il termine per l'approvazione del bilancio di previsione degli enti locali per il 2012 fu differito al 31 ottobre 2012 (e neppure questo è un refuso), con d.m. 2 agosto 2012 (in G.U., serie generale) 11 agosto 2012, n. 187, e all'epoca non c'era l'emergenza sanitaria (che ha indotto nel senso del differimento al 31 ottobre 2020 del termine per l'approvazione del bilancio di previsione per il 2012: vedi d.m. 30 settembre 2020, in G.U., serie generale, 2 ottobre 2020, n. 244). (Può essere utile rilevare che l'art. 11 *quater*, comma secondo, d.l. 22 aprile 2021, n. 52, convertito, con modificazioni dalla legge 17 giugno 2021, n. 187, ha disposto il differimento al 31 maggio 2021 il termine per l'approvazione del bilancio di previsione per il 2021 degli enti locali; e, al successivo terzo comma ha disposto il differimento al 30 settembre 2021 del termine per l'approvazione del rendiconto delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano).

statale (art. 151, comma primo, d.lgs. n. 267/2000) e molte volte è disposto dal legislatore statale (e molte altre volte con il decreto ministeriale di cui alla disposizione di cui al citato art. 151), perché se la sincronia delle procedure di bilancio è (ritenuto) un valore di rilevanza costituzionale (nei sensi e per le finalità evidenziate dalla Corte) in quanto riconducibile alla armonizzazione dei bilanci pubblici, deve ritenersi sottratto alla manipolazione anche del legislatore statale (non solo del legislatore regionale), la quale può trovare ammissione solo in via del tutto eccezionale; dovendosi aggiungere che la costante, perdurante, stabile, alterazione, da parte del legislatore statale, del termine di approvazione del bilancio degli enti locali, oltre ad esporsi ai rilevati dubbi di illegittimità costituzionale, è certo compromissiva della «sincronia delle procedure di bilancio» (nella riferita accezione giurisprudenziale)¹⁰².

Se si esclude che la sincronia delle procedure di bilancio possa essere intesa quale simultaneità ovvero contestualità degli adempimenti contabili (ai diversi livelli istituzionali)¹⁰³, non resta che ammettere che possa essere garantita dalla osservanza della scansione temporale di massima del ciclo di bilancio stabilita dalla legge dello Stato: con un bilancio di previsione che sia approvato prima che inizi l'anno finanziario (e, quindi, tempestivamente) e sia preceduto da un documento programmatico di carattere generale; con un atto che, nel corso dell'esercizio finanziario, provveda all'assestamento delle previsioni di bilancio (e con un altro atto che provveda al ripristino degli equilibri finanziari eventualmente alterati); con un rendiconto che sia approvato tempestivamente rispetto agli

¹⁰² La "preferenza" dello Stato per la funzione informativa e "certificativa" (degli equilibri finanziari) del bilancio degli enti locali (rispetto alla "tempestività funzionale") trova riscontro nella circostanza che, con le modificazioni introdotte dal d.lgs. n. 126/2014 riguardanti l'art. 163 d.lgs. n. 267/2000, il legislatore statale ha ampliato gli spazi gestionali utilizzabili dagli enti locali nel corso dell'esercizio finanziario (pur essendo stato ribadito, in relazione al suddetto periodo, il divieto di ricorso all'indebitamento): la qual cosa, in disparte ogni altra considerazione, non costituisce certo un incentivo per gli stessi enti locali ad attivarsi ai fini della tempestiva approvazione del bilancio di previsione.

adempimenti decisionali successivi (il bilancio di previsione per l'anno seguente, l'assestamento del bilancio in corso di esercizio, il ripristino degli equilibri finanziari¹⁰⁴). In tale impostazione - che è quella in cui dovrebbe trovare definizione il perimetro della «armonizzazione dei bilanci pubblici», la quale (come accennato) deve attenere (e rimanere circoscritta) alla definizione di principi comuni ai sistemi contabili dei diversi livelli istituzionali - diventa difficile condividere la decisione della Corte di ritenere l'illegittimità costituzionale di una disposizione legislativa regionale che differisca di un mese il termine di approvazione del rendiconto (degli enti locali) con specifico riferimento ad un certo esercizio finanziario ovvero non è la sincronia delle procedure finanziarie ad essere esposta a compressione.

Rimane la questione della competenza esclusiva del legislatore statale in materia armonizzazione dei bilanci pubblici, in relazione alla quale, tuttavia, come visto, la Corte si è limitata ad un dato essenzialmente assertivo, non sufficientemente sostenuto dagli elementi motivativi addotti; e che la Corte, peraltro, ha utilizzato per ritenere la sussistenza (ovvero la permanenza) dell'interesse alla decisione del ricorso (ovvero alla dichiarazione di illegittimità costituzionale)¹⁰⁵. Una ragione in più per dare qualche contributo

¹⁰³ Si tratta di un elemento, di natura constatativa, che esclude la contestualità del relativo flusso informativo: ad ulteriore dimostrazione della irrilevanza del breve spostamento approvativo (fermo restando il riferito obbligo di tempestività funzionale).

¹⁰⁴ Si tratta di atti di decisione finanziaria che trovano nel rendiconto dati informativi importanti in funzione delle rispettive finalità, a dimostrazione, peraltro, del carattere continuativo del processo decisionale, il quale non si esaurisce nella cadenza annuale, in quanto il principio di annualità ne determina la necessaria delimitazione periodica ai fini della gestione e della relativa rendicontazione (di qui: il «ciclo di bilancio»), ma è caratterizzato dalla concatenazione incessante di atti, adempimenti, procedure, insuscettibile di cesure temporali: un dato che trova dimostrazione, tra l'altro, nel carattere obbligatoriamente pluriennale degli atti della programmazione finanziaria, a tutti i livelli istituzionali (bilancio di previsione; documento di economia e finanza, statale e regionale; documento unico di programmazione, negli enti locali). Si tratta di un dato tradizionalmente registrato dalla giurisprudenza costituzionale, fin da Corte cost. 10 gennaio 1966, n. 1, che, affermando il principio secondo cui l'obbligo costituzionale di copertura finanziaria dovesse riguardare tutte le leggi che immutassero, «in materia di spese, non già di fronte alla legge di bilancio, o non soltanto di fronte a questa, ma di fronte alla legislazione preesistente», ne rinveniva il fondamento nella considerazione che «l'insieme della vita finanziaria dello Stato [...] non può essere artificiosamente spezzata in termini annuali, ma va, viceversa, considerata nel suo insieme e nella sua continuità temporale». Un dato che conferma la rilevanza della continuità del flusso informativo e la prevalenza della «tempestività funzionale» rispetto al rigorismo tempistico (asimmetrico), la quale (come visto) non riesce ad essere incisa da un breve spostamento del momento approvativo.

¹⁰⁵ In proposito, Corte cost. n. 250/2020 rileva che «permane, difatti, l'interesse del ricorrente a conseguire una declaratoria in ordine alla competenza esclusiva dello Stato in materia, anche al fine di

aggiuntivo in ordine alla definizione dello spazio di estensione della armonizzazione dei bilanci pubblici, e, nello specifico, dello spazio di esercizio del potere legislativo statale in materia di contabilità degli enti autonomi. In ordine al merito della questione relativa alla permanenza dell'interesse, la Corte si limita a recepire la posizione tradizionale: è la Costituzione a prevedere l'impugnativa di costituzionalità per ragioni di competenza legislativa (art. 127 Cost.), e, in tali casi, l'interesse è obiettivamente costituito dalla declaratoria della competenza, la quale, peraltro – quando il ricorso è proposto dallo Stato – è volta (più che alla tutela di una competenza statale) alla «tutela dell'ordinamento giuridico complessivo», con sostanziale identificazione, per lo Stato, tra «"legittimazione" al ricorso e "interesse a ricorrere"»¹⁰⁶. Si tratta di un aspetto che merita separato approfondimento¹⁰⁷ (esulando dalle finalità del presente contributo di studio), soprattutto se si considera che, nel caso in esame, alla data di notificazione del ricorso era trascorso il nuovo termine di approvazione del documento consuntivo, e, quindi, la disposizione di cui all'art. 6, comma sesto, legge reg. Valle d'Aosta n. 4/2019 aveva consumato definitivamente i propri effetti (nel senso che era insuscettibile di ulteriore applicazione); e che gli enti locali della Valle d'Aosta (sulla base delle disposizione legislativa denunciata) hanno comunque approvato il rendiconto in ritardo rispetto al termine approvativo stabilito all'art. 18, comma primo, lett. b), d.lgs. n.

evitare la possibilità di interventi normativi replicativi ovvero emulativi di quello regionale impugnato». Si tratta di un dato motivativo che, tuttavia, risulta contraddetto dalla successiva osservazione secondo cui «costituisce preciso interesse dello Stato conseguire la rimozione dall'ordinamento della specifica disposizione impugnata, a prescindere dalla vigenza di norme legislative regionali». Nel primo caso, infatti, come visto, l'interesse coincide con la legittimazione; nel secondo caso, invece, l'interesse deve essere concreto ed attuale: concretezza e attualità che, nel caso in esame, non sono ravvisabili.

¹⁰⁶ V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, 11, 2, Padova, 1974, 71, il quale aggiunge che «un problema di "interesse a ricorrere" non si pone affatto per quanto riguarda lo Stato»: «questo non ha da dimostrare la sussistenza di un concreto e specifico interesse ad impugnare questa o quella legge regionale, proprio perché il semplice sospetto di un vizio di legittimità costituzionale della legge regionale impugnata è sufficiente di per sé a concretare l'interesse (oggettivo) alla tutela dell'ordinamento».

¹⁰⁷ Soprattutto, quando la questione, come nel caso in esame, attiene alla armonizzazione dei bilanci pubblici, venendo in rilievo l'elevazione a parametro interposto di legittimità costituzionale del d.lgs. n. 118/2011: vedi *sub* nota 13).

118/2011: una circostanza, quest'ultima, che rende evidente come (nel caso in esame) la declaratoria di illegittimità costituzionale sia anche insuscettibile (non solo di rimuovere, ma anche solo) di incidere sugli effetti prodotti dalla norma, in quanto, avendo gli enti locali (della Valle d'Aosta), comunque, approvato i rispettivi rendiconti relativi all'esercizio finanziario 2018, rimane esclusa anche la possibilità che il Prefetto (ovvero come visto, nella Valle d'Aosta, il Presidente della regione: vedi *sub* nota 90) attivi la procedura di cui all'art. 141, comma primo, lett. c), d.lgs. n. 267/2000 (la quale, come visto, è volta innanzitutto proprio a dare impulso alla approvazione dell'atto, e solo in caso di perdurante "inadempimento" rispetto all'invito prefettizio dà luogo allo scioglimento dell'organo consiliare). Si aggiunga che, comunque, la disposizione legislativa regionale dichiarata incostituzionale ha pienamente conseguito gli effetti che era destinata a realizzare: rendere possibile l'approvazione ritardata del rendiconto degli enti locali ed evitare la conseguenza dello scioglimento dell'organo consiliare¹⁰⁸. Effetti di cui, peraltro, la finalità (dichiaratamente) monitoria di Corte cost. n. 250/2020 non riesce ad escludere la reiterazione: la qual cosa ripropone il problema della giustiziabilità dei principi costituzionali che riguardano le procedure di bilancio¹⁰⁹.

Rimane solo l'effetto orientativo ovvero monitorio, peraltro, come visto, espressamente enunciato dalla Corte, la quale intende dissuadere le autonomie rispetto all'adozione di norme che si discostino dalla meccanica contabile disposta dallo Stato ovvero dalla standardizzazione dei linguaggi contabili e delle procedure finanziarie.

¹⁰⁸ Si tratta di elementi che avrebbero escluso la ravvisabilità, nel caso in esame, di un interesse concreto ed attuale alla declaratoria di illegittimità costituzionale, ove non si fosse trattato di una questione di competenza legislativa.

¹⁰⁹ In effetti, ove un'altra regione disponesse il differimento di un mese del termine di approvazione del rendiconto, la norma produrrebbe, comunque, i suoi effetti (e li consumerebbe interamente non solo prima della sentenza ma anche prima della scadenza del termine per impugnare). In casi come questi, potrebbe essere ben utile – al fine di evitare che si producano gli effetti negativi che la Corte collega alla norma - l'esercizio del potere cautelare.

Rimangono sullo sfondo altri aspetti problematici, i quali, tra l'altro, (per quanto qui più direttamente rileva) attengono alle conseguenze della mancata osservanza dei termini di approvazione degli atti della decisione di bilancio: conseguenze (come visto) particolarmente rigorose con riferimento agli enti locali e del tutto blande (ovvero, in concreto, inesistenti) per le regioni e per lo Stato. Un dato dimostrativo di una evidente asimmetria normativa nella disciplina delle regole contabili, che si aggiunge all'asimmetria giustiziale, ai diversi livelli istituzionali, dei principi costituzionali di bilancio. (Ma si tratta di temi che richiedono separato approfondimento).

7. Una riflessione conclusiva, anzi due. – È stata evidenziata la rilevanza - in termini di evoluzione del sistema contabile pubblico, e, cioè, del sistema giuridico della finanza pubblica - della elaborazione della giurisprudenza costituzionale in ordine all'importanza del bilancio, del «ciclo di bilancio», degli atti contabili e delle procedure finanziarie. Sono state rilevate le criticità delle ricostruzioni giurisprudenziali in relazione alla eccessiva (indefinita) estensione della armonizzazione dei bilanci pubblica, e, quindi, della (eccessiva) estensione dello spazio di intervento dello Stato nella contabilità degli enti autonomi territoriali: in termini compromissivi non solo del sistema costituzionale delle autonomie e del principio di buon andamento della pubblica amministrazione (con impatto anche sul principio di equilibrio di bilancio e della finanza pubblica¹¹⁰), ma anche dello stesso valore armonizzativo. È stato individuato nella cedevolezza delle disposizioni legislative il punto di equilibrio in grado di ricondurre l'esuberanza del legislatore statale in materia di contabilità pubblica nella fisiologia della naturale dialettica (tra i

diversi valori di rilevanza) costituzionale. È stato osservato che il centralismo contabile è la risposta più semplice alle implicazioni problematiche del principio di equilibrio finanziario e di stabilità della finanza pubblica, e neppure risolutiva, rispetto a problemi veri (ad esempio, quello delle dimensioni e della sostenibilità del debito pubblico e quello della stagnazione della crescita economica¹¹⁰) e pericoli esasperati; oltre ad essere produttiva di un elevato grado di complicazione amministrativa¹¹². È stata rilevata (in altra sede) la possibilità di una “terza via” (rispetto alla declinazione radicale e asimmetricamente oppressiva dell’equilibrio di bilancio)¹¹³, che passa

¹¹⁰ Il quale è certo suscettibile di essere inciso negativamente dalla scarsa sensibilità rispetto ai (e, quindi, dalla conseguente scarsa effettività dei) criteri di efficienza, di efficacia, di economicità, di appropriatezza.

¹¹¹ Debito pubblico che continua ad essere enorme (ed a crescere, sia pure nei limiti della fisiologia, fino all’avvento dell’emergenza sanitaria), pur avendo conosciuto un rallentamento nella progressione. Crescita economica che continua a rimanere impercettibile (e che, anzi, trova un ulteriore elemento di rallentamento nella ulteriore complicazione delle procedure contabili che riguardano la gestione finanziaria: vedi nota successiva). Come era inevitabile che fosse, trattandosi di problemi ed urgenze che richiedono soluzioni di sistema, le quali, tuttavia, possono venire solo da politiche di lungo periodo: politiche obiettivamente difficilmente praticabili, all’epoca dell’influenza (del dominio) dei social, che impone alla politica risposte immediate, dalle quali può venire (peraltro, non sempre) un sollievo congiunturale e difficilmente (ovvero solo casualmente) compatibile con efficacia ed appropriatezza delle soluzioni.

¹¹² Con conseguente estensione (moltiplicazione) delle responsabilità (degli organi di governo e degli organi tecnici). Elementi che producono inevitabilmente rallentamenti dell’azione amministrativa, che, nel caso specifico (e, cioè, con riferimento alle procedure contabili), determinano conseguenze negative sul sistema produttivo ed economico (le imprese, che, ovviamente, devono osservare scrupolosamente gli obblighi contrattuali, vedono ritardati, anche gravemente, i pagamenti a causa, molte volte, di elementi meramente formali, i quali, tuttavia, irrigidiscono l’organo tecnico per il timore di rimanere esposti ad eventuali responsabilità; con effetti distorsivi a catena, che impattano criticamente anche sulla fisiologia dello stesso rapporto negoziale). Elementi, peraltro, difficilmente coerenti (diciamo così) con la tanto (e da molti anni) evocata semplificazione dell’azione amministrativa, la cui difficile realizzazione sconta le difficoltà della ricerca di un punto di equilibrio tra le diverse esigenze che devono essere portate a composizione. Può essere utile ricordare che la semplificazione amministrativa quale politica di riforma trova la sua traduzione legislativa nella legge 15 marzo 1997, n. 59 (recante «delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle regioni ed enti locali, per la riforma della Pubblica Amministrazione e per la semplificazione amministrativa») e nella legge 15 maggio 1997, n. 127 (recante «misure urgenti per lo snellimento dell’attività amministrativa e dei procedimenti di decisione e di controllo»): si tratta delle cosiddette “leggi Bassanini”, le quali hanno posto le basi per (che, in verità, unitamente alla successiva legislazione delegata attuativa, hanno realizzato, a Costituzione invariata) il rinforzo del sistema delle autonomie, che ha condotto alla riforma costituzionale introdotta dalla citata legge cost. n. 3/2001, e che ha dato luogo alle disposizioni di cui all’art. 118 Cost. (con riguardo ai profili amministrativi) e di cui all’art. 119 Cost. (con riguardo ai profili finanziari). E può essere utile ricordare che da trent’anni il principio di separazione tra “momento” politico e “momento” gestionale (e, quindi, tra funzioni di indirizzo e funzioni gestionali, e, quindi, nella semplificazione mediatica, tra politica e amministrazione) costituisce un caposaldo del nuovo sistema di pubblica amministrazione, avendo trovato una prima positivizzazione già all’art. 51 legge n. 142/1990 (molto prima, delle disposizioni di cui agli artt. 3 e 13 ss. d.lgs. 3 febbraio 1993, n. 29 - recante, come noto, «razionalizzazione della organizzazione delle Amministrazioni pubbliche e revisione della disciplina in materia di pubblico impiego» - che ne hanno esteso l’applicazione a tutte le pubbliche amministrazioni).

¹¹³ Vedi L. SAMBUCCI, *La nuova evoluzione della legge di bilancio*, cit., 4657, ove si rileva che la “terza via” è la più difficile, perché implica «la ricerca di un “equilibrio sostenibile” quale diversa declinazione del principio di “equilibrio dinamico”» (di elaborazione giurisprudenziale) ovvero quale alternativa all’equilibrio autoritario.

attraverso la valorizzazione (in concreto, e non solo nel postulato costituzionale) del controllo parlamentare ovvero politico (preventivo: in sede di approvazione del bilancio) sulla finanza pubblica e il recupero del disegno costituzionale delle autonomie¹¹⁴: un percorso obiettivamente più difficile, che, tuttavia, può assicurare una "integrazione" spontanea (ovvero la metabolizzazione) del principio di equilibrio di bilancio, percepito per la sua incidenza in termini di stabilità finanziaria e di equità (con impatto migliorativo sul sistema amministrativo e sul sistema sociale, sul sistema economico e produttivo), e non in una logica meramente adempimentale ovvero autoritaria (che suscita resistenze, tensioni, ostilità, e, quindi, determina rallentamenti). Bisogna prendere atto, alla luce di Corte cost. n. 250/2020, che la "terza via" è estranea all'orizzonte della giurisprudenza costituzionale.

E, quindi, le conclusioni sono esaurite. Rimane lo spazio per una riflessione, anzi due. Una attiene al rischio che le ombre (le criticità) finiscano con l'oscurare le luci, e vanificare i passi in avanti che, in pochi anni, sono stati compiuti nel processo di evoluzione del sistema contabile pubblico (ovvero, più precisamente, di acquisizione all'ordinamento della sua rilevanza quale strumento non solo di regolazione tecnico-gestionale e di controllo ma di governo del fenomeno finanziario e della spesa pubblica¹¹⁵), il quale, come visto,

¹¹⁴ Un disegno molto più ambizioso di quanto sia stato effettivamente percepito per l'incidenza che era destinato a produrre, non solo in termini di miglioramento del sistema amministrativo (delle prestazioni, dei servizi), ma anche in termini di (concorso alla) garanzia dei diritti fondamentali (di uguaglianza, di solidarietà sociale), che non si esaurisce nella petizione astratta ordinamentale, ma richiede la diffusione nella comunità, l'acquisizione nel tessuto sociale, la quale può essere assicurata solo con la valorizzazione dei livelli istituzionali più prossimi alle persone.

¹¹⁵ Un elemento caratterizzante che, peraltro, aveva trovato manifestazione legislativa fin dalla riforma della contabilità pubblica della seconda metà degli scorsi anni Settanta: in particolare, con la legge 5 agosto 1978, n. 468, riguardante la contabilità dello Stato; ma già anche con legge 19 maggio 1976, n. 335 (recante «principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni»): le quali trasformavano la concezione stessa del bilancio, momento di decisione, di governo, di sistema della finanza pubblica. (Un processo di evoluzione che fu esteso agli enti locali, con d.p.r. 19 giugno 1979, n. 421; e con d.p.r. 18 dicembre 1979, n. 696, recante il «nuovo regolamento per la classificazione delle entrate e delle spese e per l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di contabilità degli enti pubblici di cui alla legge 20 marzo 1975, n. 70»). Un altro momento di importante evoluzione del sistema contabile si è compiuto nella seconda metà degli scorsi anni Novanta: a livello statale, con la legge 3 aprile 1997, n. 94 e con il d.lgs. 7 agosto 1997, n. 279 (che rivedevano la struttura del bilancio dello Stato, tra l'altro, marcando la distinzione tra bilancio

è stato interessato da una produzione legislativa imponente: un elemento che, in disparte i rischi involutivi derivanti alla rilevata ridimensione recessiva dei bilanci delle regioni e degli enti locali, è indicativo della centralità della finanza pubblica nella considerazione dell'ordinamento, il quale ne coglie (dimostra di averne assimilato) la rilevanza sia sul piano interno (nei rapporti finanziari tra i diversi livelli istituzionali) sia (ancor di più) nell'impatto internazionale (che non si esaurisce nelle relazioni con le istituzioni dell'Unione europea, ma si estende al mercato della finanza mondiale¹¹⁶). Una nuova sensibilità che trova riscontro nel carattere pervasivo del principio costituzionale di equilibrio di bilancio e delle finanze pubbliche, e nella posizione di prevalenza (ovvero orientativa) che l'elaborazione della giurisprudenza costituzionale gli attribuisce. Così, peraltro, rimuovendo uno degli elementi di criticità che ha concorso a rallentare il processo di riforma che ha interessato il sistema amministrativo a partire dal 1990, e la realizzazione (ovvero l'effettività) del nuovo modello di pubblica amministrazione, il cui compimento non può prescindere dalla adeguata funzionalità del bilancio (nei suoi profili finalistici essenziali¹¹⁷), degli atti del ciclo di bilancio, del sistema contabile.

"politico" e bilancio "gestionale", e dando traduzione contabile alla distinzione tra funzioni di indirizzo e funzioni gestionali), ma anche con la legge 25 giugno 1999, n. 208 (che rivedeva la scansione temporale della decisione di bilancio e il contenuto della legge finanziaria); a livello di enti locali, con il citato d.lgs. n. 77/1995; a livello regionale, con il d.lgs. 28 marzo 2000, n. 76 (per gli enti pubblici il nuovo regolamento di contabilità è stato adottato con il d.p.r. 27 febbraio 2003, n. 97).

¹¹⁶ L'attenzione che gli investitori internazionali prestano (in funzione della determinazione delle proprie scelte) alla stabilità finanziaria dei soggetti che mettono sul mercato prodotti finanziari impongono (nel caso specifico) agli Stati che emettono titolo di debito pubblico di adottare politiche economiche e di finanza pubblica affidabili e di avere condotte finanziarie rassicuranti: e questo, che vale in generale, diventa obbligo ineludibile per uno Stato come l'Italia, con un debito molto elevato (diciamo così), ai limiti della sostenibilità (e, comunque, molto esposto alle fluttuazioni dei mercati). È una delle ragioni per le quali lo Stato (italiano) da oltre trent'anni, come detto, non va in esercizio provvisorio, anche a costo di approvare il bilancio con modalità temporali difficilmente compatibili con la garanzia delle prerogative parlamentari: come accaduto, ad esempio, in occasione dell'esame del disegno di bilancio per il 2019, quando a metà del mese di dicembre trovò significativa modificazione – in esito all'intesa raggiunta con le istituzioni europee – il progetto di bilancio sul quale fino a quel momento era stato condotto l'esame parlamentare, e che fu approvato nel giro di un paio di giorni: ovviamente, come ormai di prassi, con posizione della questione di fiducia su maxiemendamento (Sulle criticità di tale prassi e sulla vicenda della legge di bilancio per il 2019, vedi, anche per la ricostruzione dell'ampio dibattito sviluppatosi in dottrina, L. SAMBUCCI, *Corte cost. (ord.) 8 febbraio 2019, n. 17, cit.*).

¹¹⁷ E, come visto, il carattere informativo – cui la Corte, come visto, attribuisce una posizione di preminenza, perché è ritenuto essenziale in funzione del principio di equilibrio finanziario e di stabilità delle finanze pubbliche – è solo uno dei profili funzionali del bilancio e degli atti contabili del ciclo di

L'altra più che una riflessione è una confidenza. Sono attesi per i prossimi mesi interventi normativi incisivi sulla pubblica amministrazione, i quali, tuttavia, sono dettati dall'urgenza (quasi dall'emergenza) di eliminare (pericoli di) rallentamenti amministrativi alla realizzazione del programma di interventi (e di investimenti) finanziato dall'Unione europea (il cosiddetto Piano nazionale di ripresa e resilienza: PNRR) e di porre l'amministrazione nelle condizioni di dare attuazione correttamente al piano (e nei tempi stabiliti). Si tratterà di interventi, di fonte governativa (realizzati a mezzo di decretazione d'urgenza), caratterizzati dalla congiunturalità¹¹⁸, ed esposti, quindi, ad adattamenti progressivi, suggeriti dalle singole specifiche esigenze e non rispondenti ad un obiettivo di sistema ovvero ad un disegno organico di riforma, che non c'è ovvero si esaurisce nella evocazione di alcune parole d'ordine (quasi sempre le stesse: come detto, per rimanere ad un tema di massima attualità, di semplificazione amministrativa si parla da quasi trent'anni¹¹⁹). In

bilancio. Ora, il tema non è quello di stabilire quale dei diversi aspetti funzionali degli atti contabili di decisione finanziaria sia da ritenere prevalente rispetto agli altri; quello che è certo, tuttavia, è che la funzione informativa (pure, come detto, indubbiamente rilevante) non può neutralizzare ovvero determinare un indebolimento di profili funzionali (quali la programmazione finanziaria, la gestione) che attengono all'essenza intrinseca del bilancio.

¹¹⁸ Si tratta di un percorso che è stato avviato: con il d.l. 31 maggio 2021, n. 77 (convertito, con modificazioni dalla legge 29 luglio 2021, n. 108), recante «Governance del Piano nazionale di ripresa e resilienza e prime misure di rafforzamento delle strutture amministrative e di accelerazione e snellimento delle procedure»; e con il d.l. 9 giugno 2021, n. 80 (convertito, con modificazioni dalla legge 6 agosto 2021, n. 113), recante «misure urgenti per il rafforzamento della capacità amministrativa delle pubbliche amministrazioni funzionali all'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) e per l'efficienza della giustizia». Un elemento di grande impatto che rileva dai primi interventi attiene all'approvazione di un grande piano assunzionale per l'ingresso (essenzialmente a tempo determinato) nei ruoli della pubblica amministrazione di oltre ventimila dipendenti, su base concorsuale, con formazione di graduatorie, con valorizzazione delle qualificazioni. L'attuazione del piano renderà possibile uno svecchiamento importante del personale pubblico (che in mola parte aveva avuto accesso ai ruoli della pubblica amministrazione in seguito a procedimenti di stabilizzazione e non su base concorsuale) e una maggiore qualificazione (non solo in relazione alle conoscenze informatiche), non limitata alla formazione giuridica (ma estesa a quella economico-finanziaria, informatica, statistica, matematica, fisica, ingegneristica). Una iniziativa che già solo per questo dovrebbe riuscire a dare nuovo impulso nel senso del buon andamento della pubblica amministrazione.

¹¹⁹ Ma, come visto, anche della separazione tra funzione di indirizzo e funzionali gestionali si parla da trent'anni; ma anche dei controlli gestionali, dei controlli di risultato, si parla da trent'anni (rimanendo al dato normativo: perché se è vero che i controlli gestionali diventano obbligatori per le amministrazioni pubbliche a partire dalle disposizioni di cui all'art. 20 d.lgs. n. 29/1993; è altrettanto vero che il Rapporto Giannini – nel quale si faceva stato nella necessità della introduzione dei nuovi controlli sulla gestione - è della fine degli scorsi anni Settanta). Ma anche delle autonomie territoriali si parla da trent'anni, perché, in disparte la citata legislazione di riforma della seconda metà degli scorsi anni Novanta (le "leggi Bassanini"), elementi di importante evoluzione del sistema delle autonomie si rinvergono non solo nella legge n. 142/1990 (ordinamento delle autonomie locali), ma anche nella legge 25 marzo 1993, n. 81, che rivede profondamente il sistema di elezione (e, quindi, di selezione) degli organi di governo degli enti locali (e, quindi, della classe dirigente onoraria); e anche nel d.lgs. n.

molti vedono nel suddetto programma di interventi l'esplicitazione concreta di un processo complessivo di riforma, e può essere utile perché il piano individua dei progetti e dice come intende realizzarli¹²⁰; somiglia più ad un programma di governo, e, in effetti, nel caso specifico, per una parte, lo è: l'attuale governo dello Stato si costituisce (viene "promosso") essenzialmente per fare fronte a due emergenze: quella sanitaria; e quella socio-economica, che trova nel piano degli investimenti l'unica via d'uscita. Un programma sul quale, tuttavia, il Parlamento ha dovuto esprimersi in fretta e furia (come non poteva che essere, data la situazione). È un complesso di interventi che riguardano lo Stato nelle sue diverse esplicitazioni (ambientale, sanitaria, urbanistica, produttiva, eccetera), che servono a migliorarlo, e dal quale deve venire (sono concepiti dal soggetto erogatore affinché possa venire) impulso allo sviluppo economico; e gli interventi sulla pubblica amministrazione sono concepiti in funzione della realizzazione dei programmi previsti. È una buona cosa, ma le

77/1995, con il quale prende avvio (proprio a livello di enti locali) il processo di evoluzione del sistema contabile pubblico. Ora, se a distanza di così tanti anni i temi di riforma (e, quindi, i problemi da risolvere) continuano a rimanere sempre gli stessi, forse la responsabilità degli esiti non brillantissimi delle riforme ovvero dei ritardi (nella realizzazione del nuovo modello amministrativo) non è solo dell'amministrazione tecnica che si è messa di traverso né può essere solo della politica che non ha saputo fare le riforme (anche perché in molti casi gli interventi erano "suggeriti" proprio dall'amministrazione tecnica). Fermo restando che si tratta di profili che richiedono separato approfondimento, l'impressione è che una delle ragioni di ostacolo ovvero di resistenza (e, quindi, di inattuazione ovvero di rallentamento) sia costituita dalla prevalenza dell'approccio ideologico – di natura tecnica o scientifica, che trova trasposizione sul piano politico, che lo recepisce, lo acquisisce, lo assimila - che ha ispirato non solo l'individuazione delle soluzioni (la definizione delle discipline) ma anche l'analisi delle ragioni di ritardo: un approccio che è portato a trascurare (diciamo così) il confronto e il contributo delle idee, il quale, non solo nell'accezione più evoluta quale ricerca della soluzione migliore (obiettivamente più complessa), ma anche in quella meno significativa quale individuazione (quasi aritmetica) del punto di equilibrio tra le diverse posizioni, riesce ad essere di estrema utilità perché è suscettibile di rimuovere (ovvero ridurre) l'impulso (parimenti ideologico) alla resistenza, alla ostilità, al contrasto attuativo. Alle conseguenze negative della scarsa propensione al confronto collaborativo si sono aggiunte quelle derivanti dal carattere prevalentemente congiunturale dell'intervento modificativo, che risente negativamente non solo della pluralità (della differenziazione) delle esigenze da considerare, le quali, ove non portate a sintesi (ovvero non ricondotte nell'ambito di un sistema organico) possono condurre ad esiti contraddittori; ma anche della prevalenza delle esigenze, con la conseguenza che ad ogni nuova necessità occorre intervenire sul sistema, quando, invece, dovrebbe essere proprio il sistema a dover apprestare gli strumenti – soprattutto in termini qualificazione delle risorse e valorizzazione delle migliori competenze – per far fronte adeguatamente alle diverse esigenze che, di volta in volta, possono venire in rilievo: e questa è obiettivamente la soluzione più difficile, perché, tra l'altro, richiede politiche di lungo periodo (che sono fuori dalla portata della politica ai tempi dei *social*, che impone risposte immediate, spesso provvisorie, molte volte condizionate dalla conservazione del gradimento, *social* o sondaggistico).

¹²⁰ Con un percorso inverso rispetto a quello fisiologico, che richiede la definizione del sistema che si intende realizzare e in successione l'individuazione degli interventi necessari per darvi attuazione. Nel nostro caso, si individuano direttamente gli interventi, senza che vi sia un'idea del sistema che deve essere realizzato (se non molto vaga: un sistema migliore).

riforme sono una cosa diversa. È un “riformismo indotto”, quale nuova (necessaria) declinazione del “riformismo possibile”: nel quale la ricerca del punto di equilibrio (la sintesi) tra le diverse esigenze è sostituita dalla necessità di adattare il sistema all’esigenza, all’obiettivo, all’opportunità: ne deriverà un assetto meno stabile ovvero meno rigido, più disposto ai cambiamenti e (pure) più esposto alle sollecitazioni esterne: il discrimine (tra le implicazioni di segno opposto che ne possono derivare) è dato dalla capacità di governo delle diverse, e mutevoli, esigenze, opportunità, sollecitazioni, di tenerle (di armonizzarle) nell’ambito di un piano complessivo, nel quale siano fissati priorità ed obiettivi. Molto di questo si fa con il bilancio (con gli atti del «ciclo di bilancio»), e si deve poter fare a tutti i livelli istituzionali: ecco perché si renderebbe necessario un maggiore sforzo di integrazione tra i diversi valori costituzionali che vengono in rilievo¹²¹ ovvero una declinazione dell’equilibrio di bilancio quale strumento di misura, di contenimento, necessario ma anche naturale, e, cioè, non imposto alle autonomie (se non nelle situazioni di patologia), ma assorbito, metabolizzato¹²²: un dato teleologico che, tuttavia, implica la valorizzazione delle autonomie.

¹²¹ Sembra di poter rinvenire una traccia nel senso auspicato in Corte cost. 23 luglio 2021, n. 167, ove, pur richiamandosi alcuni elementi generali della (riportata) ricostruzione giurisprudenziale della armonizzazione dei bilanci pubblici, e pur riguardando i dubbi di costituzionalità, l’altro, alcune disposizioni del legislatore regionale lo spostamento in avanti del momento determinativo di alcuni parametri tariffari, la Corte ha ritenuto infondata (sul punto specifico) la questione, rilevando che il differimento non ha inciso il richiamato valore armonizzativo in quanto era stato differito anche (ai sensi dell’art. 151, comma primo, d.lgs. n. 267/2000) il termine di approvazione del bilancio di previsione (degli enti locali), nel quale le scelte tariffarie devono trovare necessaria traduzione finanziaria. Si tratta di una decisione che, peraltro, conferma l’impostazione (sopra) proposta, secondo cui la (prospettata) vulnerazione del parametro interposto deve essere verificata in concreto (quello che, appunto ha fatto Corte cost. n. 167/2021; e che, in verità, ha fatto anche Corte cost. n. 250/2020, tuttavia, su basi non convincenti nei sensi esposti). Deve essere aggiunto (sulla fattispecie specifica) che, nel caso in cui il termine di approvazione del bilancio non fosse stato differito, lo spostamento in avanti (anche breve o brevissimo) delle determinazioni tariffarie sarebbe risultato obiettivamente violativo del principio di armonizzazione in quanto avrebbe impedito di considerare nel bilancio l’impatto finanziario (in termini di entrate, e, quindi, di disponibilità di risorse da destinare alle spese) delle scelte in materia di tariffe (la “tempestività funzionale”).

¹²² Un elemento che può riuscire a trovare riscontro nelle disposizioni di cui al primo comma dell’art. 119 Cost., ove il richiamo del rispetto dell’equilibrio di bilancio (peraltro, “aggravato” per le regioni e per gli enti locali dalle disposizioni di cui al sesto comma del citato art. 119) non implica solo un limite all’autonomia finanziaria (già insito nel principio generale di cui all’art. 81, comma primo, Cost., ribadito al successivo art. 97, comma primo), ma anche una autonoma titolarità (da esercitare entro i limiti stabiliti in Costituzione).

In tali situazioni, si fa più concreto – nel processo di individuazione degli interventi di adattamento del sistema amministrativo (del personale, della organizzazione, delle procedure) - il pericolo che prevalga l'approccio ideologico (che, nel caso specifico, trova aggravamento nell'urgenza), che è una delle ragioni che espone a rischio di insuccesso gli interventi di riforma (vedi nota 120). In tali situazioni, si fa più concreto il rischio che gli atti e le procedure del sistema contabile siano ricondotti, anche a livello statale (a livello degli enti territoriali è già così), nell'ambito dei procedimenti di controllo: la qual cosa determinerebbe nuovi ritardi nella effettività del nuovo modello di pubblica amministrazione, e finanche una retrocessione nel processo di evoluzione del sistema. Ecco, (utilizzando una metafora sportiva) il timore è che, nei prossimi mesi, si dovrà lottare per non retrocedere; anche se, come per ogni tifoso, riesce a prevalere la speranza in una bella sorpresa: una confidenza che trova aspettative concrete nella acquisizione, nei ruoli organici delle pubbliche amministrazioni, di maggiori competenze tecniche e più eclettiche (e, cioè, non soltanto giuridiche), e, soprattutto, più giovani, le quali, non solo per formazione, sono meglio inclini (ovvero meglio disposte) alla assimilazione del nuovo modello amministrativo orientato ai risultati: si tratta, ora, di apprestare ovvero di far funzionare (di rendere effettivi) gli strumenti che rendano possibile la valorizzazione delle nuove risorse e le loro inclinazioni (e, tra questi, in particolare, i meccanismi premiali in relazione al conseguimento degli obiettivi assegnati).