

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

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

Fondata e diretta da Salvatore Sfrecola

2021 - Anno XLII

## **L'EQUILIBRIO DI BILANCIO NELLA COSTITUZIONE E I CONTROLLI DELLA CORTE DEI CONTI NEI CONFRONTI DELLE REGIONI E DEGLI ENTI LOCALI**

del Dott. Roberto Viscomi

*(i) Cenni di carattere storico; (ii) legge di bilancio: carattere giuridico, sua evoluzione e aspetti comparatistici; (iii) l'attuale normativa vigente e concetto di equilibrio di bilancio; (iv) caratteristica dei controlli della Corte dei conti; (v) ruolo della Corte dei conti nell'ambito del controllo degli enti locali e delle Regioni; (vi) tutela giurisdizionale; (vii) conclusioni.*

(i) Il bilancio pubblico riveste sempre di più, grazie alle sue componenti giuridiche, economiche e politiche, le caratteristiche di strumento fondamentale per la vita organizzativa e finanziaria di un Paese.

Per meglio analizzare il concetto di equilibrio di bilancio nella Costituzione e la sua portata è d'uopo affrontare, sinteticamente, un breve *excursus* storico-evolutivo del bilancio pubblico.

Il primo anelito di bilancio pubblico, modernamente inteso, lo si fa risalire alla promulgazione della *Magna Charta Libertatum* inglese nel 1215, laddove all'art. 12 della medesima si fa riferimento al concetto di *no taxation without representation* ovvero al diritto guadagnato dai

nobili dell'epoca quale concessione del re Giovanni Plantageneto detto Senza Terra di non prevedere nuove tasse senza che queste fossero state approvate da apposita rappresentanza.

Tale basilare e fondamentale assunto rappresentò di certo il grimaldello verso una concezione più democratica del concetto di bilancio, almeno oltremanica; infatti, anni dopo le spese di guerra del re Carlo II dovettero essere sostenute anch'esse da appositi capitoli di spesa prima di essere autorizzate.

Tali primordiali vagiti furono di certo il primo momento di intrusione democratica in un documento pubblico contabile, prima solo appannaggio del sovrano; benché isolati, comunque, essi rappresentarono significativi passi verso l'apertura di una strada da sempre lastricata di connessioni affatto semplici.

In seguito, infatti, nella seconda metà del seicento con un vero e proprio atto pubblico, l'*Appropriation Act*, fu stabilito l'obbligo del monarca di destinare le entrate consentite a quelle precise spese per le quali erano state richieste: a questo preciso momento, convenzionalmente, viene fatta risalire la nascita del diritto al bilancio in senso moderno. In Francia, bisogna attendere la rivoluzione del 1789 per avere una concezione ancora più attuale e più organica circa la rappresentanza e la partecipazione alla formazione del bilancio: in buona sostanza l'approdo transalpino fu fulmineo con una lotta di classe, quella borghese, che ne sancì le modalità benché turbolente e meno elaborate rispetto all'approdo inglese, molto più elargito nel tempo e scandito da scambi dialettici tra il sovrano e i rappresentanti.

Appare ineludibile, da queste brevi premesse, che il diritto del bilancio nasce dalla scomposizione della sovranità dei poteri e quindi

non si possa prescindere il suo studio e la sua analisi se tenuti scostati dall'approfondimento della forma di governo e questo vieppiù si avvalora se visto in ottica contemporanea e futura.

In tale guisa, in chiave storica, altro passo fondamentale, per lo studio del diritto del bilancio pubblico e la connessione con la relativa forma di governo che lo adotta, fu rappresentato, nella seconda metà dell'800, dalla diatriba, in Prussia, tra il governo *Bismarck* (nelle costituzioni liberali tipiche dell'epoca il potere esecutivo apparteneva generalmente al sovrano e di concerto al governo che ne era la pura espressione) e il Parlamento il cui oggetto fu la praticabilità del rifiuto parlamentare del bilancio.

(ii) Aldilà del dato storico, questo episodio aprì un dibattito tra gli studiosi tedeschi della dottrina del diritto del bilancio che ebbe il pregio di alimentare e creare una vera e propria scuola nel settore, i cui proseliti ancora oggi influenzano i cultori della materia; fu grazie all'opera di *Laband*, *Jellinek* e *Gneist* e del percorso dialettico che intrapresero se la questione circa la natura del bilancio iniziò ad interessare i giuristi e a diventare materia di studio più approfondito. La questione se la legge di bilancio fosse di natura formale o sostanziale (argomento ancora oggi molto dibattuto) ebbe ripercussioni anche in Italia grazie all'opera del Vitagliano secondo il quale, come *Laband*, la natura della legge di bilancio deve essere per forza formale in quanto va condivisa con le varie forze rappresentanti del potere; il *Laband* nel suo pensiero positivista seppe, inoltre, approdare - in tale ottica - al risultato che la natura della legge fosse quasi caratterizzata da un doppio binario: accanto alla legge di bilancio a carattere non innovativo e quindi formale, finalizzata all'approvazione di un atto amministrativo - tale da non poter essere messa in discussione o respinta dal parlamento, che così facendo non

mette a repentaglio il funzionamento della macchina statale - vi è l'altro binario ovvero la legislazione di merito: ciò influenzò sicuramente quanto previsto dalla Costituzione italiana del '48 in materia e la successiva introduzione della legge finanziaria nel 1978 ne è lapalissiano esempio.

Lo studio delle teorie afferenti al diritto del bilancio conservano ancora un'indubbia attualità: basti pensare all'attuale dibattito sulla finanza pubblica in cui i vari Paesi dell'Unione Europea sono costantemente impegnati a fronteggiare su un campo politico-istituzionale lo scontro, soprattutto in un'epoca di suffragio universale, tra chi impone la tassazione e chi esprime il voto ovvero tra chi adempie all'obbligo tributario e chi beneficia delle erogazioni, tema questo messo già in discussione dalla dottrina gius-positivistica tedesca degli anni '20 del secolo scorso.

Certamente il passaggio dalle costituzioni liberali allo stato costituzionale di diritto ha cambiato i paradigmi strutturali della legge di bilancio; il potere legislativo appartiene agli organi legislativi che sono diretta rappresentanza dell'elettorato; l'esecutivo predispone il bilancio e il Parlamento dopo opportuno vaglio ne approva la sua efficacia; in tal senso la legge di bilancio ha un altissimo valore autorizzatorio e quindi rappresenta un documento non solo tecnico ma altamente giuridico e nel contempo di grande democraticità (politico) perché, da esso, deriva sì il funzionamento economico dello Stato e proprio per questo è il momento anche essenziale dove gli equilibri della fiducia tra esecutivo e legislativo mostrano la loro effettiva resistenza.

E' nel caso di conflitto che emerge in questa forma di stato la prevalenza dell'organo più immediatamente rappresentativo.

Le decisioni pubbliche relative alle entrate ed alle spese derivano, quindi, dal quadro pubblico vigente. Molto sinteticamente, giova ricordare, quale esempio di comparazione, come nel Regno Unito e similmente nei paesi di matrice anglo-sassone, il bilancio è retto dall'iniziativa del Governo (estimates e budget) e alla formale presa di posizione su di essa dell'interlocuzione parlamentare con delle iniziative legislative volte ad autorizzare gli stanziamenti per la spesa pubblica (Appropriation Acts) e a garantire le coperture necessarie (Finance Act). Questi due ultimi atti legislativi potrebbero essere definiti come legge di bilancio.

(iii) In Italia vige il sistema gerarchico delle fonti; al vertice è posta la Costituzione e le leggi costituzionali; ad un gradino inferiore le leggi ordinarie e sotto di esse gli atti di natura regolamentare. Ogni atto normativo può modificare quelli di rango paritario o inferiore ma giammai quelli di livello superiore. In buona sostanza la legge deve sempre adeguarsi alla Costituzione. Nello specifico tutte le leggi che discendono in materia di bilancio pubblico derivano dalla norma costituzionale che fissa i principi generali nonché il metodo di formazione delle leggi. Le regole di funzionamento sono poi specificate attraverso leggi di attuazione, come è la legge di contabilità o i testi unici in materia fiscale, che definiscono le modalità e i limiti della legislazione di entrata e di spesa. Tale quadro organico è incrementato dalle leggi sovranazionali che assumono valore di rango costituzionale grazie al loro recepimento nel nostro ordinamento secondo quanto disposto dalla norma della carta costituzionale di riferimento, ovvero l'art.11. Nella materia di bilancio questo è il caso del Trattato di Maastricht e dei suoi obiettivi quali la moneta unica e il Patto di stabilità e crescita, che ovviamente non possono essere derogate dalla legge ordinaria.

L'adesione al Trattato di Maastricht sul finire degli anni '80 rappresenta un momento epocale per l'Italia e per la finanza pubblica che si avvicina sempre di più ad una omogeneità nel settore con gli altri paesi europei grazie all'introduzione della moneta unica per i paesi aderenti. Il Trattato stabilì che la moneta sarebbe stata gestita solamente dalla Banca centrale europea (Bce) e che i paesi aderenti avrebbero dovuto conformare le proprie politiche economiche secondo cinque parametri che poi divennero due con l'entrata in vigore della moneta unica: (i) debito complessivo e (ii) deficit annuale, con l'obiettivo finale di pervenire ad un tendenziale pareggio di bilancio. Ciò ha comportato (*rectius* comporta) che ogni anno la finanza pubblica dei paesi aderenti sia scrupolosamente monitorata al fine di valutare se i risultati dei rispettivi paesi conseguono gli obiettivi del Patto di stabilità e sviluppo. L'insorgere alla fine degli anni '10 del duemila della crisi economica mondiale connessa con il crollo dell'economia ellenica hanno indotto l'adozione di un nuovo trattato in materia fiscale, il Fiscal Compact nel 2012 e due accordi i cosiddetti *two pack* e *six pack* che hanno rideterminato molti parametri in ambito del patto di stabilità e crescita nonché della cosiddetta *governance* economica in ambito eurozona. I punti fondamentali che sostengono questi accordi e che poi hanno avuto ampio riscontro nella finanza pubblica dell'eurozona sono: (i) coerenza dei conti pubblici con il patto di Stabilità e maggior coordinamento delle politiche fiscali dei paesi membri; (ii) una maggiore sorveglianza sugli squilibri di bilancio; (iii) valutazione preventiva delle manovre finanziarie; (iv) creazione di meccanismi di prevenzione delle crisi economiche; (v) fissazione di obiettivi quantitativi relativamente al deficit ed al debito: quanto al primo il raggiungimento di tendenziale equilibrio e quanto al secondo previsione di una riduzione entro i limiti del Patto di stabilità, nella misura di un ventesimo all'anno dell'eccedenza rispetto al parametro

del 60 per cento a partire dal 2014 per i paesi che se ne sarebbero discostati.

A seguito dei citati interventi ai Paesi aderenti si è chiesto che concedessero delle opportune garanzie interne e l'Italia ha risposto adottando la modifica dell'art.81 della Costituzione prevedendo ed introducendo il pareggio di bilancio, dando quindi a tale aspetto una valenza granitica in quanto espressamente previsto da una norma costituzionale; il Fiscal compact prevedeva esplicitamente l'adozione da parte degli Stati di recepire nella legislazione nazionale le regole di bilancio dell'Unione Europea fissate nel Patto di stabilità e crescita. Per l'Italia il cui debito pubblico era elevatissimo la scelta divenne obbligata. A tal proposito qualche costituzionalista affermò che la lettera firmata da Draghi e Trichet (all'epoca rispettivi governatori della Banca d'Italia e della BCE) nell'agosto del 2011 indirizzata al Governo italiano fosse una vera e propria espressione di *soft law* con una forza obbligatoria efficace.

Va, comunque, rilevato come tale principio del pareggio di bilancio fosse già acquisito in forza dell'adesione al Trattato di Maastricht ma con la riforma dell'art.81 la disciplina diventa molto più organica e metabolizzata in ogni legge successiva.

Sempre storicamente è, altresì, fondamentale osservare che in realtà già nel vecchio art.81 era desumibile tale concetto e, del pareggio, già i padri costituenti nelle relazioni prodromiche alla gestazione della Carta Costituzionale enunciavano tale principio come fondamento di civiltà giuridico-economica anche in visione delle generazioni future benchè con l'introduzione della legge finanziaria nel 1978 si cercò di aggirare l'ostacolo della portata normativa del vecchio art.81 cost. che al quarto comma prevedeva che ogni altra legge avrebbe dovuto prevedere i mezzi per farvi fronte.

La modifica dell'art.81 della Costituzione, quindi, ha reso pietra miliare e principio di garanzia fondamentale il pareggio di bilancio e ciò ha dato vita ad un sistema complesso che deve per forza leggersi nel suo insieme ovvero all'armonizzazione della finanza pubblica e alla rinuncia della sovranità monetaria e con tale ultimo assunto rinunciare ad uno degli strumenti di politica economica che in passato aveva creato molti squilibri all'interno di ogni singolo stato se visti anche in un'ottica internazionale.

L'articolo 1 della legge 1 del 2012 novella, quindi, completamente l'art. 81 della Costituzione che detta regole sulla finanza pubblica e sulla formazione del bilancio, le quali unitamente all'art.119, per ciò che riguarda i cosiddetti enti territoriali (Comuni, Province, Città Metropolitane e Regioni) e agli articoli 41,43 e 45 concorrono a definire la disciplina costituzionale dei rapporti economici. La legge costituzionale n.1/2012 vara le disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio fissando i principi fondamentali di ciascuno degli aspetti delegati dalla norma costituzionale.

Quella dei conti pubblici in equilibrio rappresenta sempre di più un momento focale per la vita di uno Stato soprattutto allorquando l'economia globalizzata assume ed assumerà forme più integrative e di sperimentazione a livello internazionale e ciò richiede che l'equilibrio dei conti sia il vero punto di partenza se si vuole competere in questa evoluzione economica su scala mondiale.

La riforma costituzionale del 2012, nell'attuare il Fiscal compact, nonostante il riferimento nel titolo al termine pareggio, non fa alcun riferimento nel testo normativo a tale termine ma in coerenza con il processo evolutivo dell'art.81 cost., richiama un principio dinamico quale è appunto il principio dell'equilibrio tra entrate e spese e della sostenibilità del debito pubblico, come del resto affermato

costantemente dalla giurisprudenza costituzionale secondo una interpretazione conforme a costituzione.

Il comma primo dell'art.81 cost. prescrive che lo Stato deve assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio, tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico. Con questa disposizione fondamentale si è cercato di cristallizzare il criterio di compensazione ciclica tra avanzi e disavanzi di bilancio; l'equilibrio di bilancio è quindi strutturato secondo la teoria dell'*over the cycle* : in teoria, per operare un'efficace funzione di stabilizzazione, la politica di bilancio dovrebbe essere di carattere anticiclico, nelle fasi espansive del ciclo economico dovrebbero essere messe in atto azioni di consolidamento fiscale, viceversa nelle fasi recessive.

In un ipotetico arco temporale la Corte Costituzionale, ovviamente rapportando al periodo storico che ogni pronuncia ha avuto luce, ha sempre tenuto presente ciò che poi in realtà è sempre stato l'intento dei costituenti circa il pareggio di bilancio; nella pronuncia 1/1966 si prescrive come il limite di spesa attiene ai limiti sostanziali che il legislatore ordinario è tenuto ad osservare avendo sempre ben presente il conseguimento non dell'automatico pareggio di bilancio bensì al tendenziale conseguimento dell'equilibrio tra entrate e spese.

Questo è tanto vero che, infatti, circa cinquant'anni dopo con la sentenza n.250/13 la stessa Corte affermava come il principio dell'equilibrio tendenziale di bilancio consista nella ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il conseguimento delle finalità pubbliche.

L'aspetto innovativo del novellato art. 81 cost. apporta rispetto al Patto di Stabilità un elemento di flessibilità in quanto riconosce che le

esigenze di equilibrio sono diverse nelle fasi di recessione economica o in quelle espansive. In questa scia va tenuto presente come il Fiscal Compact medesimo consente che in momenti di eccezionale gravità lo Stato possa deviare temporaneamente dal conseguimento dell'obiettivo di medio termine, che è quell'obiettivo per il saldo di bilancio strutturale definito al netto della componente ciclica e degli effetti delle misure una tantum e temporanee e persegue esso stesso tre finalità: (i) fornire un margine di sicurezza contro la possibilità che condizioni economiche avverse facciano peggiorare il disavanzo di bilancio nominale superando il valore di riferimento del 3 per cento del PIL; (ii) garantire un progresso verso la sostenibilità della finanze pubbliche; (iii) consentire spazi di manovra soprattutto per investimenti pubblici.

Infatti al secondo comma del medesimo articolo si disciplinano le possibili deroghe alla regola generale sancita dal primo comma stabilendo che l'indebitamento è consentito solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico al verificarsi di eventi eccezionali, che sono enucleati nel medesimo comma, previa autorizzazione delle Camere a maggioranza assoluta.

La novella dell'art.81 apporta limitate ma significative novità al terzo comma laddove l'obbligo costituzionale è stato generalmente configurato come necessità di una esatta verifica della corrispondenza dell'equilibrio tra i nuovi oneri (maggiori spese/minori entrate) determinati dalle norme in via di formazione e i mezzi di finanziamento da esse stesse apprestati. La riforma in esame, quindi, dopo aver introdotto espressamente l'obbligo complessivo di equilibrio ribadisce il rispetto del vincolo di copertura usando il termine "ogni legge" e non già come prima il termine "altra" così

individuando come ogni legge quella che è diversa dalla legge di bilancio.

A tale uopo merita un obbligatorio inciso la riforma della legge di contabilità intervenuta nel 2016 con legge n.163 che modifica in accordo con la riforma costituzionale anche la fondamentale legge n.196/2009 sulla contabilità pubblica. In particolar modo ebbe risalto e continua ad avercelo, il problema atavico dello spostamento in sede diversa da quella legislativa di decisioni rilevanti in tema di finanza pubblica di fatto limitando il potere del Parlamento in caso di urgenze verso una legislazione d'emergenza sempre più sistematica e che assume sempre più i connotati di strumento di politica economica. Il riferimento è sempre più diretto a quelle cosiddette clausole di salvaguardia che incidono molto sull'obbligo di copertura finanziaria; esse sono state usate (rectius abusate) con frequenza continua ed il fatto che siano state canonizzate in una apposita legge li eleva a fondamentale strumento circa la copertura delle leggi sia in un'ottica emergenziale che in un'ottica di ciclo favorevole. E così i commi 12 e 13 dell'art.17 della legge 196/'09 sì emendato prevedono, per le norme corredate di salvaguardia finanziaria – diretta a compensare effetti che eccedano eventualmente le previsioni di spesa inizialmente stimate e soggette a copertura – un apposito monitoraggio ed una apposita procedura laddove il Ministro del MEF è obbligato poi a riferire alle Camere. La clausola di salvaguardia ben si pone e s'interconnette così nell'articolo 81 terzo comma: se non si realizza la compensazione dell'esercizio corrente il Governo è tenuto ad assumere le conseguenti iniziative legislative.

In pratica l'obbligo di una ragionevole e credibile indicazione dei mezzi di copertura anche per gli anni successivi è diretto ad indurre il legislatore ordinario a tener conto dell'esigenza dell'equilibrio

tendenziale tra entrate e spese. La giurisprudenza costituzionale è varie volte intervenuta sull'argomento e nel corso degli anni, evidenziando tre punti di fondo circa la copertura finanziaria di oneri attuali mediante entrate future: (i) deve essere credibile e non arbitraria o irrazionale in equilibrato rapporto con le spese che si intende effettuare in esercizi futuri; (ii) è aleatoria se non tiene conto che ogni anticipazione di entrate ha un suo costo.

E su questo punto la Corte ha anche precisato che il legislatore regionale non può scostarsi da tale onere ed obbligo in quanto l'obbligo del pareggio di bilancio è vincolante per tutto il territorio includendo anche le regioni a statuto speciale. Il sesto comma, che conclude l'art.81, chiude quanto trattato nei due precedenti commi circa il ciclo di bilancio, demandando ad una apposita legge che approvata a maggioranza assoluta dalla Camera deve tener conto dell'equilibrio dei bilanci e della sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni. In tale scia s'inserisce l'altro articolo novellato ovvero l'art.97 della Costituzione. Tale articolo è per antonomasia il manifesto fatta norma del principio del buon andamento e della trasparenza. La democrazia rappresentativa per essere anche tale non può prescindere dal concetto di conoscibilità delle politiche di bilancio, delle risorse impiegate, dei costi. Conoscibilità non dovrebbe soltanto limitarsi alla conoscenza di componenti macroeconomiche ma ai programmi delle singole amministrazioni che compongono la finanza allargata, alle metodologie di stima delle risorse e dei costi, ai rischi e alle interrelazioni funzionali che caratterizzano tali processi; conoscibilità che poi è elemento cardine della trasparenza significa anche immettere quella democrazia di prossimità che sintetizza la partecipazione dell'individuo singolo o come gruppo ad una dinamica di perseguimento del benessere sociale e pubblico.

In tale articolo si pone l'accento su come le singole pubbliche amministrazioni siano musicisti protagonisti della finanza pubblica ormai orchestrata in armonia dallo Stato centrale e tale parte la devono significativamente prestare secondo i dettami dell'Unione; qui si pone l'accento su come l'ordinamento sovranazionale abbia la predominanza in tale materia. Il concetto che emerge a chiare lettere da tale articolo è enucleato nel principio della sostenibilità del debito pubblico; di esso non vi è una spiegazione formale ma prendendo ad esempio la trattazione che di esso predispone il Fondo Monetario internazionale potremmo definirlo che il debito pubblico è sostenibile allorquando soddisfa lo *stock* di debito cioè se lo Stato riesce a ripagare il proprio debito contratto e gli interessi su di esso maturati.

L'armonizzazione dei bilanci e della finanza pubblica diventa quindi un momento di interazione fondamentale tra lo Stato e gli enti locali. La novella apportata all'art.117 della Costituzione sempre con la legge costituzionale n.1/2012 proprio a questo mira: lo Stato eserciterà una competenza di grado più elevato in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici di fatto sottraendo alle regioni e agli enti locali quell'autonomia di spesa che diventa più stringente in quanto correlata con i dettami unionali. La Corte dei Conti in tale contesto ha evidenziato a più riprese come la principale esigenza cui deve corrispondere l'armonizzazione dei bilanci pubblici è l'omogeneizzazione della rappresentanza dei bilanci e dei sistemi di rilevazione contabile delle Regioni e degli Enti locali rispetto al bilancio dello Stato con le conseguenziali procedure di consolidamento dei conti pubblici.

In ossequio a tale enunciato ben si congeda l'ulteriore modifica apportata dalla legge 1/2012 e riguarda l'art.119 il quale stabilisce che l'autonomia finanziaria degli enti territoriali è esercitata in

armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Tale norma, quindi, letta in combinato con l'art.117 terzo comma , che ricomprende tra le materie di legislazione concorrente il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario , comporta anzitutto la potestà per ogni regione di stabilire ed applicare tributi secondo i principi enunciati in Costituzione, secondo le leggi corrispondenti ed i vincoli europei; tale potestà è, altresì, conferita anche alle città metropolitane, alle province e ai comuni anche se l'art.119 ponga sullo stesso piano tali enti con le regioni, la riserva di legge di cui all'art.23 della Costituzione – che sancisce che nessuna prestazione patrimoniale possa essere imposta se non in base alla legge – preclude ai medesimi la stessa potestà cui godono le regioni.

La riforma del 2012 al fine di far rispettare gli equilibri di bilancio ha molto condizionato l'autonomia di cui godevano precedentemente le regioni e gli enti locali tutti e onde evitare un assetto divenuto troppo stringente rispetto alla legge di attuazione 243/2012 si è intervenuto con la legge 164/2016 la quale ha cercato di dare risposta alle criticità emerse nel primo periodo. In particolare ha sostituito i quattro saldi di riferimento ai fini dell'equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali ivi previsti con un unico saldo non negativo in termini di competenza tra le entrate finali e le spese finali. Quanto al concorso finanziario dello Stato nelle fasi avverse del ciclo economico, la legge 164/2016 modifica le modalità del concorso dello Stato al finanziamento dei livelli essenziali delle funzioni fondamentali nelle fasi avverse del ciclo o al verificarsi di eventi eccezionali: è soppresso il Fondo straordinario e sono rimesse alla legge dello Stato nel rispetto della legge 243/12 le modalità del concorso statale, in ragione dell'andamento del ciclo economico o al verificarsi di eventi eccezionali.

Va sottolineato come la legge delega sul federalismo fiscale (n.42/09) ha dato avvio al processo di attuazione dell'art.119 Cost., ma questo processo non è stato ancora attuato; la Corte Costituzionale, a più riprese, ha ritenuto che in questa perdurante non attuazione della legge delega, l'intervento dello Stato sia ammissibile nei casi in cui esso risponda all'esigenza di assicurare un livello uniforme di godimento dei diritti tutelati dalla Costituzione: in altre parole non i diritti fondamentali non devono essere compressi per la finalità del conseguimento dell'equilibrio di bilancio ma è l'equilibrio di bilancio che deve assicurare i diritti fondamentali sempre e comunque.

Di sicuro impatto nel percorso evolutivo che ha avuto la legge bilancio in Italia è stata la riforma del titolo V della Costituzione operata con legge costituzionale n.3/2001: nell'ottica del principio di sussidiarietà verticale si è operata una profonda modifica circa le competenze ed i poteri delle autonomie locali che hanno visto aumentare tali prerogative e di fatto diminuendo il potere dello Stato. Grazie alla sussidiarietà verticale si sono ripartite le competenze delle autonomie locali partendo dall'organo istituzionale più vicino al cittadino, primo tra tutti il Comune. Questa modifica rientra in un contesto di profondo e storico rinnovamento della PA italiana che partendo dalla epocale riforma del procedimento amministrativo (L.241/90) approda a questa riforma costituzionale, avendo come ulteriore stella cometa da seguire la centralità dell'individuo, grazie anche a spinte unionali, sperimentando così ulteriori forme di sussidiarietà che trovano in quella orizzontale e nella tutela degli interessi adespoti un sempre più coinvolgente interesse del cittadino nel perseguimento del benessere sociale e istituzionale.

(v)

Già alla fine degli anni sessanta, qualche autore come il Levi, preconizzava come il sistema italiano della pubblica amministrazione fosse ancorato a vecchie concezioni stataliste e impigliato in inutili legacci burocratici e che prendere esempio dal modello più pratico di matrice anglosassone avrebbe aiutato a snellire tali obsolete forme pachidermiche e non aderenti ai tempi mutanti. Certo una tale riforma avrebbe anche maggiormente rivestito in capo all'amministrazione agente una forma maggiore di responsabilità che presupponeva, ovviamente, un controllo maggiore e nello stesso tempo agevole e quindi avrebbe permesso una maggiore attività conoscitiva dell'agire pubblico in ossequio ai dettati costituzionali della economicità e trasparenza.

Al fine di dare una collocazione esatta ed eziologica all'attività di controllo vale la pena ricordare come esso nasca dal latino medioevale *contra rotulum* che indicava quel registro di riscontro all'originale impiegato dall'esattore per la verifica contabile del ruolo del contribuente.

Il Presidente emerito della Corte Costituzionale, Paolo Grossi, definì il controllo come coesistente al potere costituito, alla conservazione ed alla difesa dell'ordine giuridico; in sintesi il controllo contribuisce costituzionalmente a tenere vive e salde le norme costituzionali sulla cui base si reggono i valori e lo spirito di una comunità.

Il ruolo della Corte dei Conti in tale ambito è fondamentale traendo essa stessa matrice dalla fonte costituzionale dell'art.100 Cost. e dal successivo art. 103 Cost. che saldano quando già previsto per tale organo magistratuale dalla leggi preesistenti la Costituzione.

Non bisogna dimenticare che Cavour e Sella, alla cui opera si deve l'istituzione nel 1862 della Corte dei Conti, ebbero come prerogativa

fondante della magistratura contabile quella di assimilare alle sue funzioni il sindacato sui conti attraverso un controllo preventivo, successivo e di giurisdizione; questo assetto originario ha resistito fino agli anni '90 allorché con la L.20 del 1994 si sono ridotti i controlli di legittimità ad una serie tassativa di atti (art.3) trasferendo di fatto i controlli a una fase successiva non più volti ad accertare la legittimità ma la gestione.

L'abolizione poi degli art. 125 e 130 della Costituzione con la legge n.3 del 2001 aveva del tutto de-costituzionalizzato, come qualche autorevole dottrina ha definito questo processo, i controlli di legittimità, fornendo una ventata di profonda libertà (*rectius* libertinaggio) agli Enti locali che si vedevano meno asfissati da un controllore esterno. In realtà, la crisi economica e l'incedere del debito pubblico verso livelli di insostenibilità, fecero virare verso il ripristino obbligatorio del controllo di legittimità: dapprima con la legge la Loggia (131/2003) che istituì le Sezioni di controllo per ogni singola Regione e poi con la legge 266/2005 il ripristino del controllo di legittimità – regolarità sui bilanci e sui rendiconti delle autonomie locali e delle Regioni: il sindacato di legittimità-regolarità da parte della magistratura contabile sui bilanci degli enti locali esercitato dalle sezioni regionali di controllo a partire dall'emanazione dell'art.1, commi 166 e seguenti L. 266/06 e poi potenziato con le misure introdotte dal d.l.174/12 convertito con modifiche dalla legge 213/12, ha come principale scopo quello di prevenire e contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare anche in prospettiva gli equilibri di bilancio.

Nel quadro normativo sopra sfiorato s'inserisce come pietra miliare la sentenza n. 39 del 2014 della Corte Costituzionale la quale ribadisce come il ruolo della Corte dei Conti debba intendersi esteso a tutti gli

enti che costituiscono nel loro insieme la finanza pubblica allargata, rimarcando come il ruolo della Corte dei Conti non si limita ad un controllo formale e statico ma risponde a plurimi e concorrenti obiettivi di rilevanza costituzionale, preservando e tutelando non solo il singolo ente ma l'unità economica della Repubblica e ciò aderendo al dettato specifico della legge 1/2012.

C'è da rimarcare che tale ruolo potrebbe essere definito indirizzante perché manifestandosi attraverso sentenze ed atti di controllo o consultivi pongono delle vere e proprie regole di comportamento che servono non solo d'indirizzo per future leggi ma anche per indirizzare le amministrazioni. Gli atti di controllo contribuiscono a creare una vera e propria fonte di natura giurisprudenziale. Tale funzione indirizzante non a caso, è stata poi esaltata negli ultimi anni anche sul piano normativo (vedasi l.131/03; l.266/05; l.174/12); ciò, perché soprattutto dopo la riforma del titolo V della Costituzione, che ha soppresso i controlli eteronomi di legittimità sugli enti territoriali, risulta basilare rafforzare i controlli sulla gestione amministrativa, economico-finanziaria per garantire il rispetto del patto di stabilità e gli equilibri di bilancio a fronte dell'accresciuta autonomia politica degli enti territoriali.

Il controllo diventa, altresì, di fondamentale importanza allorquando sempre più la dimensione finanziaria e la dimensione amministrativa della p.a. risentono di inevitabili attriti, l'egida degli influssi eurounitari si fa loro pressante per il perseguimento di interessi generali; il ruolo della Corte dei Conti quale garante dell'interazione tra il buon andamento espresso dall'art.97 Cost. e la regola comunitaria della sana gestione ai fini del perseguimento dell'equilibrio di bilancio diventa necessario e ineludibile.

Le competenze della Corte dei Conti sugli enti territoriali trovano ridefinizione con il dl.n.174/2012 modificato e completato con la legge n.213 del 2012 che si allinea con quanto previsto dalla legge costituzionale n.1/2012 ed entrambi sono state emanate a seguito della ratifica dei trattati istitutivi del fiscal compact e del meccanismo europeo di stabilità (MES).

Il sistema dei controlli, quindi, è coordinato sugli enti territoriali – Comuni, Province e province autonome, Regioni e Regioni autonome, Città metropolitane – e incentrato sull'opera delle sezioni regionali di controllo tenute a svolgere controllo di legittimità e regolarità sui bilanci dei suddetti enti.

A supporto di ciò è fondamentale l'opera del Collegio dei revisori i quali destinatari delle linee guida di redazione delineate dalle sezioni delle autonomie sono di ausilio all'operato della Corte dei Conti e ciò è rimarcato anche dalla giurisprudenza costituzionale che nella pronuncia n.60 del 2013 valorizza come quest'opera di collaborazione e supporto sia fondamentale al fine del perseguimento dell'equilibrio dei bilanci poiché in via preventiva si evitano danni irreparabili all'intero architrave contabile sezionato.

In tale prospettiva, funzionale, con riguardo ai controlli preventivi, s'inserisce di diritto l'art.148 bis del TUEL e la sentenza n.60/13 focalizza come l'operato ed i controlli della Corte dei Conti siano cogenti nei confronti dei destinatari per prevenire o alterare situazioni pregiudizievoli al conseguimento dell'equilibrio di bilancio creando ripercussioni sul conto consolidato dello Stato che attraverso l'armonizzazione dei bilanci cerca di evitare tali disfunzioni. Sempre la Corte Costituzionale ha rielaborato tali concetti con la fondamentale sentenza n. 18 del 2019 con la quale di fatto ha riconosciuto la legittimazione a sollevare questioni di legittimità costituzionale in

sede di controllo con riferimento alle verifiche di controllo-legittimità; pertanto, in linea con il citato art.148 bis del TUEL la mancata regolarizzazione o il persistente adempimento delle prescrizioni della Corte preclude l'attuazione della programmazione di spesa in quanto è stata accertata la mancata copertura finanziaria e ciò vale in via estensiva anche per le società pubbliche o partecipate in ossequio al rispetto dell'armonizzazione dei bilanci volti al coordinamento dell'intero sistema della finanza pubblica (art.1 co.4 dl.174/2012) cui un primo punto di partenza è rappresentato dalle cosiddette basi informative, ovvero quelle banche dati centrali sulle pubbliche amministrazioni e delle partecipazioni.

Il controllo della Corte dei Conti con la rinnovata linfa legislativa in ossequio ai precetti dell'eurozona diventa da collaborativo (secondo l'espressione coniata da una sentenza della giurisprudenza di metà anni '90) a propositivo che già ha i suoi primi capisaldi con la legge 20 del 1994.

A tali funzioni deve aggiungersene un'altra ormai ritenuta altrettanto importante ed ovvero la funzione di nomofilachia del controllo; essa s'inserisce a diritto nel novero di quelle attività che sulla base del rinnovato spirito dell'amministrazione pubblica cerca di conciliare l'armonizzazione dei bilanci. Essa trova fondamento nella legge 160/16 che modifica il disposto normativo dell'art.7 della legge 131 del 2003 e consente agli enti territoriali di richiedere alle sezioni autonomie della Corte dei Conti pareri in materia di contabilità pubblica: nell'intento di prevenire, quindi, possibili future discrepanze tale funzione attribuita alle sezioni autonomie garantisce funzioni di indirizzo cui le sezioni di controllo si conformano e rappresenta una delle più importanti funzioni di coordinamento ed un valido orientamento per gli enti locali. In caso di questioni di eccezionale

rilevanza, il Presidente della Corte dei Conti regionale ha facoltà di rimettere l'esame della questione alle sezioni riunite.

Accanto a tale funzione la Sezione autonomie svolge anche un'attività di referto ossia riferisce al Parlamento sull'andamento complessivo della finanza territoriale per la verifica degli assetti di equilibrio di bilancio e degli indicatori di salute finanziaria cui gli stessi godono.

(vi)

Le regole che quindi sono a presidio del controllo dell'ente territoriale e finora viste concorrono al perseguimento dell'equilibrio di bilancio e nello stesso tempo evocano una duplice attività della Corte dei Conti in sede di controllo, per l'appunto, e giurisdizionale.

Giova a questo punto sottolineare che il patto di stabilità interno ed il suo rispetto è fondamentale al fine del perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica nazionale in connessione con il Patto di stabilità e crescita europeo. Fu lo stesso Consiglio di Stato in un suo intervento del 2012 a sottolineare come *condicio sine qua non* per il perseguimento delle finalità del PSI fosse ineludibile il controllo dell'indebitamento delle Regioni e degli enti locali.

Parimenti in tale flusso s'inserisce l'art.6 co.II della legge 149/2011 che prevede che qualora dalle pronunce delle sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti emergano comportamenti poco conformi ai dettami della gestione finanziaria volti a discostarsi dagli obiettivi della finanza pubblica allargata e senza che l'Ente abbia provveduto entro un termine assegnatole dalla stessa Corte ad adempiere, la competente sezione regionale trasmette gli atti al Prefetto ed alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica (che opera nell'ambito della Conferenza Unificata del

Ministero dell'Interno ed è costituita da rappresentanti di diversi livelli istituzionali di governo); laddove il perdurare delle inefficienze segnalate perduri, il prefetto ha il potere di decretare il dissesto e nominare un commissario ex art. 141 d.l. 267/2000.

Il DL n.174/2012 introducendo nel D.Lgs. 267/2000 l'art.243 quater e la previsione della impugnabilità delle delibere della Corte che si pronuncino sui piani di riequilibrio finanziario degli enti locali dinanzi alle Sezioni riunite della Corte in speciale composizione in un unico grado, ha avviato una profonda riflessione giurisprudenziale non solo sulla composizione di tale giudice, sui caratteri dell'impugnazione e sulla natura delle delibere di controllo, ma soprattutto sulla giurisdizione piena ed esclusiva della Corte in materia di contabilità pubblica ancorando ciò al precetto dell'art.103 Cost., considerata norma di chiusura e garanzia senza ulteriore *interpositio legislatoris*.

Alla luce di ciò e sulla base dei controlli da un punto di vista della tutela emergono due fattispecie che man mano stanno tipizzando un ulteriore forma di danno: danno da elusione dell'obbligo di rispetto dell'equilibrio di bilancio.

L'avvento del nuovo codice di giustizia contabile soccorre in aiuto e attraverso l'introduzione dell'art.52 comma 4 stabilisce un onere in capo ai magistrati assegnati al controllo ovvero la segnalazione alle procure regionali della Corte dei Conti di fatti dai quali possano rivelarsi responsabilità erariali.

Il concetto di elusione di un simile danno non è stato ancora tipizzato dal legislatore ma occorre in aiuto la legge n.183/2011 che prevede modalità circa la realizzazione di misure elusive che possono realizzarsi (i) in maniera artificiosa senza seguire l'applicazione dei principi di contabili (ii) ovvero dalla non corretta imputazione delle

entrate o delle uscite ai pertinenti capitoli di bilancio. Si pensi ad esempio all'allocazione tra le spese per partite di giro e servizi in conto di terzi di poste che avrebbero dovuto trovare corretta postazione tra le spese correnti o in conto capitale, sulla base di quanto indicato dai principi generali contabili e applicabili al D.lgs. n.118/2011 ovvero alla non corretta formazione o allo scorretto utilizzo del Fondo pluriennale vincolato. Un altro caso di elusione potrebbe derivare dal caso di sovrastima delle entrate correnti o l'imputazione di spese di competenza di un esercizio finanziario ai bilanci degli esercizi successivi.

Potenzialmente elusivi potrebbero essere anche il *leasing* immobiliare o il *project financing* che di per sé sono ammessi e legali ma che diventano strumento di elusione laddove l'amministrazione locale vi faccia ricorso al solo fine di rispettare, solo formalmente, la disciplina del patto di stabilità.

Tali forme, ed altre, in sede giurisdizionale sono sanzionate ai sensi degli artt. 133ss. attraverso forme di responsabilità sanzionatoria fermo restando la ulteriore responsabilità amministrativa ordinaria ormai compatibile secondo un orientamento consolidato dalla Corte dei Conti.

Nel selciato dell'intreccio controllo/giurisdizione della Corte dei Conti va inquadrato quanto disposto dall'art.22 del decreto semplificazioni n.76/2020.

Orbene tale articolo s'inserisce nel solco dell'art.11 della legge 15/2009 che introdusse il cosiddetto controllo concomitante della Corte dei Conti ovvero quel tipo di controllo che in presenza di gravi irregolarità gestionali possa deviare dal conseguimento di obiettivi stabiliti da norme e procedure comunitarie.

La genesi di tale controllo trova rispondenza nel fatto che l'esigenza di tempestività del controllo medesimo sia connaturato alla natura del controllo esercitato, esaltando, quindi, l'azione di ausilio costituzionalmente perpetrato tra la Corte e il Parlamento dando un *quid pluris* di soggettività all'ontologia del controllo stesso, essendo il controllo concomitante poter essere mosso anche dalle Commissioni parlamentari. La disposizione dell'art. 22 così come dispiegato nel decreto semplificazioni valorizza il momento ravvicinato del controllo rispetto allo svolgersi concreto dell'attività scrutinata; d'altra parte la sentenza n.40/2014 della Corte Costituzionale ascrive alla funzione della Corte dei Conti non solo una funzione collaborativa ma anche cogente: in tale binario vanno proprio le attività delle Sezioni regionali che si sostanziano in collaborazione, interdizione e sanzionatorie.

La differenza sostanziale con l'art.11 della legge 15/09 potrebbe ravvisarsi nel fatto che mentre la primordiale norma individua effetti sospensivi con il blocco della spesa, l'art..22 va oltre, configurando un ulteriore elemento che è quello di individuare il dirigente responsabile, in seguito del citato accertamento patologico del controllo, al fine di accertarne l'eventuale responsabilità erariale.

Benchè l'art.11 della legge 15/09 contempla solo le amministrazioni statali, l'art. 22 nulla dice al riguardo e una sua lettura ermeneutica potrebbe far sì che esso sia esteso anche alle amministrazioni ad ordinamento autonomo.

(vii)

L'impostazione finora rilevata di certo ha consentito nel suo divenire di garantire all'Italia una adesione ai dettami dell'eurozona in materia di finanza pubblica, con enormi sacrifici per i cittadini: una politica

forzata era necessaria e sicuramente gli aspetti da verificare per il futuro però devono indirizzarsi verso una politica legislativa dinamica piuttosto che statica che rischierebbe ulteriormente di non far crescere il Paese che, secondo indicatori, è fermo a vent'anni addietro e, dati dell'ultim'ora, ultimo nel recupero del Pil in eurozona.

Certo, un'unità di politica fiscale (che non ha caso fu la spinta a confederare gli Stati Uniti dopo la proclamazione d'Indipendenza del 1789 con l'*Hamilton Act*) combinata a quella di contabilità garantirebbe all'Europa di progredire in maniera coesa e di poter competere su un mercato globalizzato che richiede sempre più coesione e non risacche di sovranismo ormai vetuste e obsolete ( o forse come qualche autore ha sottolineato la primordiale leva verso una spinta di maggiore coesione e integrità come fu la devastazione post guerra mondiale) se si guarda a come le politiche sostenibili e integrative richiedono: in tal senso il Rapporto 2017 sul coordinamento della finanza pubblica diramato dalla Corte dei Conti rappresenta uno strumento esemplare affinché si raggiunga lo scopo di benessere sociale e si persegua l'interesse pubblico di crescita non solo economica. L'amministrazione pubblica oggi è chiamata a essere più attiva sul piano della programmazione, pianificazione controllo e vigilanza – in futuro lo sarà sempre più - e in tal senso l'introduzione del BES ovvero gli indicatori di Benessere Equo e Sostenibile potrebbero essere uno strumento fondamentale su cui incentrare le intere politiche territoriali e di conseguenza ne gioverebbe l'intero Stato decongestionando anche un contenzioso costituzionale che, a ragione, da qualche anno guarda più alla realtà delle cose piuttosto che alla pura teoria legislativa cui consegue un sintomatico distacco dal mondo reale che in altre parole significa alleggerimento del quadro normativo e l'ottimizzazione dell'agire della pubblica amministrazione per il conseguimento del primario interesse che è

quello generale evitando così che l'uso e l'abuso delle famose "tre e" – efficienza, economicità ed efficacia – non rimanga tale, quasi a scalfirne l'intrinseco significato simpatetico, ma diventi concreto esempio di rinascita e benessere diffuso.

### Bibliografia

- (i) La dimensione globale della finanza e della contabilità pubblica – Ed.Scientifica (Collana diretta da G.Colombini)
- (ii) Diritto Pubblico (Giappichelli) R.Bin – G. Pitruzzella
- (iii) La Corte dei Conti (Giuffrè) A.Canale,D.Centrone,F.Freni,M.Smiroldo
- (iv) Lezioni di Contabilità Pubblica (Cacucci) V.Raeli
- (v) Il Bilancio Pubblico (il Mulino) G.Vegas
- (vi) L'Intervento Pubblico nell'Economia (Firenze University Press)  
M.Cafagno, F.Manganaro
- (vii) Il Bilancio in Parlamento (Egea) L.Testa
- (viii) L'intervento pubblico tra diritti fondamentali e razionalità economica (Cedam) F.G.Angelini
- (ix) Costituzione e Bilancio (F:Angeli) C.Bergonzini
- (x) Codice della Contabilità Pubblica (Aga) V.Raeli
- (xi) Codice di Contabilità Pubblica Ragionato (Nel diritto Editore)  
M.Orefice
- (xii) Il diritto del bilancio (Giuffrè) P. Laband
- (xiii) Trattato sulla nuova configurazione della giustizia contabile (Ed.Scientifica) a cura di E.F.Schiltzer e C.Mirabelli