

Autonomia contabile delle regioni e armonizzazione dei bilanci pubblici: le tentazioni invasive dello Stato.

Lio Sambucci

1. Alcuni elementi introduttivi. – Negli ultimi cinque anni, il legislatore è intervenuto molto significativamente sull'ordinamento contabile pubblico: con legge 31 dicembre 2009, n. 196¹, recante la nuova legge generale di contabilità e finanza pubblica; con d.lgs. 31 maggio 2011, n. 91, recante disposizioni di «attuazione dell'art. 2 legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili»; con 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, a norma degli artt. 1 e 2 legge 5 maggio 2009, n. 42»². E, ancora, con legge cost. 20 aprile 2012, n. 1, la quale,

¹ Deve essere rilevato che già la legge 7 aprile 2011, n. 39 ha apportato le prime modificazioni alla citata legge n. 196/2009, in particolare, quelle «conseguenti alle nuove regole adottate dall'Unione europea in materia di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri».

² In effetti, all'art. 2, comma primo, legge n. 42/2009 è precisato che la delega legislativa è conferita, oltre che «al fine di assicurare, attraverso la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e la definizione della perequazione, l'autonomia finanziaria di comuni, province, città metropolitane e regioni; anche «al fine di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio dei medesimi enti e i relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica». In disparte di quanto si dirà *infra sub* 5, devono essere rilevati due profili di incertezza già nella definizione delle finalità perseguite con il conferimento della delega legislativa: la quale, da un lato, riguarda la armonizzazione dei «sistemi contabili» e degli «schemi di bilancio» degli enti territoriali, e, quindi, un ambito più ampio rispetto alla materia «armonizzazione dei bilanci pubblici»; e, da altro lato, non sembra essere «limitata» alla definizione dei principi fondamentali, come avrebbe dovuto essere, in quanto la materia (all'epoca) rientrava tra quelle concorrenti di cui all'art. 117, comma terzo, Cost. (nel senso della mancata limitazione induce l'assenza di espresso riferimento ai «principi fondamentali», che, invece, è richiamato con riguardo al «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario»). Il secondo profilo di dubbio può ritenersi superato (ovvero «sanato») con lo «spostamento», come si dirà, della materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» tra (da quelle a legislazione concorrente a) quelle di competenza del legislatore statale (ai sensi dell'art. 117, comma secondo, Cost.); permane,

come noto, ha introdotto il «principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale», riformando l'art. 81 Cost.; e con legge 24 dicembre 2012, n. 243, di «attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'art. 81, comma sesto, Cost.»³. Da ultimo, è stato approvato il d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126, recante disposizioni integrative e correttive del d.lgs. n. 118/2011. Si tratta di produzione legislativa pervasiva, riguardante la generalità dei livelli istituzionali, attestativa di un nuovo corso riformatore della contabilità e dei bilanci pubblici, che, a distanza di circa quindici anni (dalla precedente riforma del sistema contabile pubblico), si innesta in un più ampio processo di riforma delle istituzioni e della amministrazione pubblica, di segno diverso (se non opposto), tuttavia, rispetto a quello che aveva caratterizzato le riforme amministrative degli anni novanta del secolo scorso, quando l'obiettivo perseguito dall'ordinamento riguardava essenzialmente la valorizzazione delle autonomie, e che era culminato nella legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3 (recante, come noto, «modifiche al titolo quinto della parte seconda della Costituzione»): oggi, infatti, la tendenza è quella di comprimere ovvero di ridimensionare – a Costituzione invariata - lo spazio autonomistico degli enti territoriali, che, come noto, aveva trovato importante ampliamento con la citata revisione costituzionale del 2001, e rinforzare la vocazione centralista del sistema pubblico, esponendo a cedimenti i profili di autonomia che nella Carta fondamentale avevano trovato (e

invece, il primo profilo di incertezza, il quale, come visto, attiene alla delimitazione dello spazio di intervento attribuito al legislatore delegato, più ampio rispetto a quello riconducibile nell'ambito della «armonizzazione dei bilanci pubblici».

³ Ma devono essere segnalati anche altri provvedimenti legislativi che incidono direttamente sugli assetti contabili pubblici: ad esempio, 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»; il d.lgs. 6 settembre 2011, n. 149, di disciplina dei «meccanismi sanzionatori e premiali, relativi, a regioni, città metropolitane, province e comuni»; il d.lgs. 27 ottobre 2011, n. 199, recante «disciplina del dissesto finanziario delle università e di commissariamento degli atenei»; il d.lgs. 27 gennaio 2012, n. 18, recante «introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato nelle università»; il d.lgs. 4 marzo 2014, n. 54, di «attuazione della direttiva 2011/85/UE relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri». In materia di controlli, devono essere segnalate le disposizioni di cui agli artt. 1 e 3 d.l. 10 ottobre 2010, n. 174, convertito, con modificazioni, in legge 7 dicembre 2012, n. 213, le quali ampliano significativamente i controlli della Corte dei conti sui bilanci (e sui rendiconti) degli enti territoriali.

formalmente ancora trovano) riconoscimento e garanzia⁴. Il citato legislatore delle ultime riforme contabili (ovvero degli strumenti di decisione finanziaria e delle relative procedure) ha assecondato la nuova tendenza dell'ordinamento.

2. L'autonomia delle regioni: profili generali. - Le regioni sono enti autonomi (come anche comuni, province e città metropolitane), con propri statuti, poteri e funzioni secondo i principi fissati dalla Costituzione: è stabilito all'art. 114 Cost., nella nuova formulazione definita dall'art. 1 legge cost. n. 3/2001; ed è postulato che trova fondamento nel principio del pluralismo autonomistico sancito all'art. 5 Cost. (tra i principi fondamentali). Beninteso, per le regioni era sostanzialmente così anche prima della richiamata riforma del 2001: in effetti, dal complesso dei principi stabiliti in Costituzione (nel titolo quinto, nella sua formulazione originaria), le regioni risultavano quali enti dotati di autonomia politica, di autonomia legislativa, di autonomia finanziaria ovvero l'autonomia regionale poteva essere ricompresa nel concetto più ampio di autonomia, che indica, secondo la definizione classica della dottrina, «la libertà di determinazione consentita ad un soggetto, esplicatesi nel potere di darsi una legge regolativa della propria azione, o, più comprensivamente, la potestà di provvedere alla cura di interessi propri e quindi di godere e di disporre dei mezzi necessari per ottenere un'armonica e coordinata soddisfazione degli interessi medesimi»⁵.

Secondo l'impostazione riportata, le regioni, in quanto dotate di autonomia politica – la quale costituisce momento prioritario dell'autonomia dell'ente⁶ - hanno il potere di esprimere un indirizzo politico diverso da quello del Parlamento e del governo nazionali, di autodeterminarsi in ordine alla individuazione dei fini e degli indirizzi

⁴ In proposito, vedi G.C. DE MARTIN, Il disegno autonomistico disatteso tra contraddizioni e nuovi scenari problematici, in www.amministrazioneincammino.luiss.it, 2014, 6, il quale ha rilevato che la prospettiva di riordino dell'autonomia finanziaria regionale e locale è stata «travolta dal neocentralismo della "legislazione della crisi"». Vedi anche S. MANGIAMELI, Regioni e autonomie tra crisi della politica e ristrutturazione istituzionale, in S. MANGIAMELI, *Le Regioni italiane tra crisi globale e neocentralismo*, Milano, 2013, 164, secondo cui «il processo di ricentralizzazione è iniziato subito dopo la riforma del titolo V a causa dell'inadeguata attuazione costituzionale delle nuove disposizioni da parte del Parlamento, del Governo e, persino, del giudice costituzionale».

⁵ C. MORTATI, *Le forme di Governo*, Padova, 1973.

⁶ G. PASTORI, *L'autonomia politica delle regioni. La forma di governo*, in G. AMATO, A. BARBERA (a cura di), *Manuale di diritto pubblico*, II, Bologna, 1997, 371.

della propria azione politica e amministrativa e dei propri interventi, degli obiettivi generali per l'ordinamento e il governo della collettività rappresentata. In funzione della piena realizzazione dell'autonomia politica, le regioni sono dotate di autonomia legislativa, autonomia finanziaria, autonomia contabile.

L'autonomia legislativa ha trovato riconoscimento con l'attribuzione alle regioni del potere non solo di stabilire norme di disciplina dei propri assetti interni ed amministrativi (ad esempio, con la previsione costituzionale della cosiddetta autonomia statutaria⁷), ma di emanare norme costitutive dello stesso ordinamento giuridico statale. Tale profilo autonomistico ha trovato rinforzo di grande intensità con la riforma costituzionale del 2001, per effetto della quale è aumentato in misura molto significativa il potere legislativo delle regioni. In effetti, con il rovesciamento del criterio di ripartizione della potestà legislativa tra Stato e regioni e con l'espressione in favore delle regioni del criterio di residualità (che nel precedente assetto costituzionale era espresso in favore dello Stato)⁸, si è passati da una situazione (quella precedente alla riforma del 2001) in cui le regioni avevano potestà legislativa solo concorrente e solo su alcune materie, ad una situazione – quella

⁷ Si rileva che già il legislatore costituente aveva disposto (art. 123 Cost.) che ogni regione ha uno statuto il quale, in armonia con la Costituzione e con le leggi della Repubblica, stabilisce le norme relative all'organizzazione interna della regione. Con la riforma costituzionale del 2001, non solo è stata confermata l'autonomia statutaria delle regioni, ma ha trovato riconoscimento in Costituzione anche il potere statutario degli enti locali.

⁸ Come noto, il citato legislatore costituzionale nel riscrivere l'art. 117 Cost., ha rovesciato il criterio di ripartizione della potestà legislativa tra Stato e regioni. Nell'assetto costituzionale precedente al 2001, alle regioni, infatti, era attribuito un potere legislativo a carattere concorrente – quindi, da esercitare nei limiti dei principi fondamentali stabiliti dalle leggi dello Stato, ed a condizione che le norme emanate non fossero in contrasto con l'interesse nazionale e con quello di altre regioni – con riguardo ad una serie di materie espressamente indicate all'art. 117, comma primo, Cost.; in tutte le altre materie, il potere legislativo (era anche previsto, al comma secondo, che le leggi della Repubblica potevano demandare alla regione il potere di emanare norme per la loro attuazione). In base al nuovo art. 117 Cost. (come sostituito dall'art. 3 legge cost. n. 3/2001), invece, il sistema distributivo, come si diceva, è invertito: il legislatore costituzionale, dopo aver sancito, al primo comma, che la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle regioni (nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali), individua (al secondo comma) le materie nelle quali lo Stato ha legislazione esclusiva; individua (al terzo comma) le materie a legislazione concorrente, rispetto alle quali la potestà legislativa spetta alle regioni, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato; stabilisce, al quarto comma, che spetta alle regioni la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato.

attuale - in cui le regioni continuano ad avere potestà legislativa concorrente su tutta una serie di materie ed hanno, però, anche potestà legislativa su tutte le altre materie non espressamente riservate allo Stato. Il nuovo sistema di ripartizione della potestà legislativa tra Stato e regioni, come definito all'art. 117 Cost., riesce a dare esatta dimensione della rilevanza dell'autonomia legislativa riconosciuta alle regioni dall'ordinamento e della sua importante estensione rispetto alla precedente impostazione.

Come accennato, le regioni sono enti dotati, in via di principio, anche di autonomia finanziaria⁹, la quale deve essere intesa, essenzialmente, come capacità dell'ente di autodeterminarsi in ordine alle entrate (ed alle spese), di provvedere ai mezzi finanziari necessari in relazione alle delle proprie funzioni istituzionali, ai fini pubblici da perseguire: e perché ciò sia possibile è necessario che le norme costituzionali precludano la possibilità di istituire entrate di tipo diverso da quelle previste in Costituzione¹⁰. Tuttavia, nei fatti, le regioni sono rimaste sostanzialmente prive di autonomia finanziaria, la quale, in parte, non è riuscita a trovare sufficienti garanzie in Costituzione, nell'art. 119¹¹; e, in altra parte, ha scontato in negativo l'attuazione distorta che il legislatore ordinario ha dato ai principi costituzionali¹². E pur potendo rilevare una significativa evoluzione agli inizi degli scorsi anni novanta, quando viene valorizzata l'autonomia impositiva delle regioni (con riduzione, anche, dei trasferimenti a destinazione vincolata)¹³, deve essere

⁹ M. BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria delle regioni*, in *Reg.*, 2004, 441.

¹⁰ Vedi anche M.V. LUPÒ AVAGLIANO, *La finanza regionale tra Costituzione e realtà: quale riforma?*, in *Giur. cost.*, 1995, 321.

¹¹ La formulazione originaria dell'art. 119 Cost. (rimasta vigente fino al 2001, quando l'art. 5 legge cost. n. 3/2001 ne ha profondamente riformato il contenuto) attribuiva alle regioni autonomia finanziaria «nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica, che la coordinano con la finanza dello Stato delle province e dei comuni». Una formulazione certo non risolutiva, che si è esposta ad interpretazioni «svalutative», le quali, valorizzando il dato formalistico, hanno dubitato che le regioni potessero ritenersi dotate di un autonomo potere impositivo.

¹² In tal senso, A. BRANCASI, *Osservazioni sull'autonomia finanziaria*, in *Reg.*, 2004, 463. In particolare, si è rivelata insoddisfacente l'impostazione definita dalla legge 16 maggio 1970, n. 281 (recante «provvedimenti finanziari per l'attuazione delle regioni a statuto ordinario»), la quale, tra l'altro, ha limitato fortemente l'incidenza e la consistenza, nel sistema di finanza regionale, dei tributi propri delle regioni, codificando, in sostanza, il carattere derivato della finanza regionale. In tal senso, vedi anche S. BARTOLE, F. MASTRAGOSTINO, *Le autonomie territoriali. Le regioni*, Bologna, 1997, 275.

¹³ In tal senso, particolarmente rilevante è la legge 14 giugno 1990, n. 158, con la quale, tra l'altro, si conferivano (art. 6) al Governo deleghe legislative «al fine di attribuire alle

osservato, tuttavia, che fino ai giorni nostri, quella delle regioni è rimasta (come quella degli altri enti territoriali autonomi) una finanza essenzialmente derivata, fondata, cioè, in gran parte, su trasferimenti da parte dello Stato.

Anche l'autonomia finanziaria delle regioni ha trovato importante rinforzo con la riforma costituzionale del 2001. Nel nuovo art. 119 Cost. (come sostituito dall'art. 5 legge cost. n. 3/2001), infatti, si stabilisce, tra l'altro, che le regioni – ma anche comuni, province e città metropolitane – hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa e dispongono di risorse autonome¹⁴ (ed hanno un proprio patrimonio¹⁵); e, in verità, per effetto delle modificazioni introdotte dall'art. 4 legge cost. n. 1/2012 (come detto, introduttiva del principio del pareggio di bilancio in Costituzione)¹⁶, vi trovano

regioni a statuto ordinario una più ampia autonomia impositiva in adempimento del precetto di cui al secondo comma dell'art. 119 Cost.».

¹⁴ Nell'art. 119 Cost. trovano tipizzazione tutte le entrate delle regioni, volte a dare consistenza alla loro autonomia finanziaria: infatti, è disposto (al secondo comma) che le regioni (ma anche gli enti locali) stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; che dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio. È prevista (al terzo comma) l'istituzione, con legge dello Stato, di un fondo perequativo senza vincolo di destinazione per i territori con minore capacità fiscale per abitante, il quale è volto essenzialmente a "porre rimedio" alle differenze che si determinano tra i diversi territori in considerazione del riferimento "territoriale" della terza tipologia di entrata (le "compartecipazioni") di cui al comma secondo. È, inoltre, il citato legislatore costituzionale a precisare che le risorse provenienti dalle fonti sopra indicate consentono a regioni, comuni, province e città metropolitane di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite. Il quadro del sistema di finanziamento di regioni ed enti locali, delineato dal nuovo art. 119 Cost., è completato dalle risorse a carattere perequativo di cui al comma quinto («risorse aggiuntive» e «interventi speciali», le quali (a differenza dello strumento perequativo di cui al terzo comma) sono finalizzate a migliorare le condizioni economico-sociali della comunità cui sono destinate, affinché non si determinino "differenze" per effetto della terza tipologia di entrata ("compartecipazioni") ovvero affinché tali differenze si riducano.

¹⁵ In proposito, può essere utile rilevare che ha trovato attuazione, con il d.lgs. 28 maggio 2010, n. 85 (recante «attribuzione a comuni, province, città metropolitane e regioni di un proprio patrimonio»), la delega di cui agli artt. 2 e 19 legge n. 42/2009, per la definizione dei principi generali per l'attribuzione a comuni, province, città metropolitane e regioni di un proprio patrimonio. Il legislatore delegato ultimo citato prevede, tra l'altro, che i beni da attribuire (a titolo non oneroso) ai richiamati enti territoriali sono individuati, previa intesa conclusa in sede di Conferenza unificata, in base ai criteri di territorialità, sussidiarietà, adeguatezza, semplificazione, capacità finanziaria, correlazione con competenze e funzioni, nonché valorizzazione ambientale.

¹⁶ Deve essere evidenziato che, in coerenza con i nuovi principi costituzionali introdotti da legge cost. n. 1/2012, è stata adottata, come detto, con legge 24 dicembre 2012, n. 243, la disciplina legislativa di «attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'art. 81, comma sesto, Cost.». Per un quadro sistematico della evoluzione del sistema

fissazione anche alcuni limiti di ordine generale che definiscono gli spazi entro i quali deve trovare esercizio l'autonomia finanziaria, la quale, infatti, è riconosciuta alle regioni (ed agli enti locali) nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, con precisazione che regioni ed enti locali devono concorrere ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea¹⁷. Un ulteriore limite costituzionale all'autonomia finanziaria (ed all'autonomia contabile) delle regioni (e degli enti locali) riguarda l'indebitamento, al quale ultimo è possibile ricorrere solo per finanziare spese di investimento e, per effetto delle prescrizioni introdotte dalla citata legge cost. n. 1/2012, solo a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio (e con definizione contestuale di piani di ammortamento)¹⁸. A parte ogni altra considerazione, può essere utile evidenziare come, sul punto (sulla possibilità di ricorso all'indebitamento), il legislatore costituzionale ultimo citato abbia definito per regioni ed enti locali un sistema di principi più restrittivo rispetto a quello previsto per lo Stato, il

costituzionale della contabilità pubblica, vedi G. LADU, I principi costituzionali e la finanza pubblica, in AA.VV., Contabilità di Stato e degli enti pubblici, Torino, 2013, 25.

¹⁷ Trova, così (con le richiamate integrazioni introdotte dal legislatore della citata novella costituzionale), sanzione costituzionale un principio già ampiamente acquisito all'ordinamento: esattamente in tal senso, vedi, in particolare, già l'art. 2 d.lgs. n. 170/2006, ove si stabilisce che, ai fini della tutela dell'unità economica della repubblica, la finanza di regioni ed enti locali concorre con la finanza statale al perseguimento degli obiettivi di convergenza e stabilità derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea, operando in coerenza con i vincoli che ne derivano in ambito nazionale, sulla base dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica, ai sensi degli artt. 117 e 119 Cost.; con precisazione, al comma secondo, che Stato, regioni, province autonome ed enti locali concorrono, ciascuno per quanto di propria specifica competenza, alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica adottati con l'adesione al patto di stabilità e crescita e ne condividono le relative responsabilità. Nello stesso senso (rimanendo alle leggi fissative di principi generali), vedi l'art. 2, comma secondo, lett. b), legge n. 42/2009; e l'art. 1 legge n. 196/2009.

¹⁸ Deve essere rilevato che, sul punto specifico, il legislatore ha chiarito, all'art. 10, comma terzo, legge n. 243/2012, che le operazioni di indebitamento delle regioni e degli enti locali sono effettuate sulla base di apposite intese concluse in ambito regionale che garantiscano, per l'anno di riferimento, l'equilibrio della gestione di cassa finale del complesso degli enti territoriali della regione interessata (compresa la stessa regione); con precisazione che ciascun ente territoriale può in ogni caso ricorrere all'indebitamento nel limite delle spese per rimborsi di prestiti risultanti dal proprio bilancio di previsione. Inoltre, secondo le prescrizioni di cui al secondo comma del citato art. 10, nei «piani di ammortamento» (che non possono avere una durata superiore «alla vita utile dell'investimento») sono evidenziate l'incidenza delle obbligazioni assunte sui singoli esercizi finanziari futuri nonché le modalità di copertura degli oneri corrispondenti.

quale, infatti, ai sensi dell'art. 81, comma secondo, Cost. (come sostituito dall'art. 1 legge cost. n. 1/2012), può ricorrere all'indebitamento al fine di considerare gli effetti del ciclo economico ed a fronte del verificarsi di eventi eccezionali; mentre regioni ed enti locali, secondo la previsione di cui all'art. 119, comma quinto, Cost. (come modificato dall'art. 4 legge cost. n. 1/2012), possono fare ricorso all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento, con esclusione, quindi, della possibilità di fare fronte con l'indebitamento agli effetti di congiunture economiche negative, e ciò nonostante sia del tutto indiscutibile che tali situazioni determinino conseguenze dirette anche sugli enti territoriali¹⁹.

3. L'autonomia contabile delle regioni. - Le regioni devono ritenersi dotate anche di autonomia contabile, la quale è strettamente collegata - ma non coincidente, e non solo in funzione strumentale - all'autonomia finanziaria, e, più in generale, a quella politica. Infatti, l'autonomia contabile deve essere intesa non solo come capacità della regione di definire proprie discipline e procedure contabili e di bilancio, ma anche come capacità dell'ente di autodeterminarsi in ordine agli interventi da realizzare ed agli obiettivi da conseguire con le risorse disponibili, in ordine alle destinazioni da imprimere alle risorse stesse: la qual cosa avviene, come noto, con la decisione di bilancio. In relazione al primo profilo, deve essere evidenziato che, fin dalla loro istituzione, le regioni hanno disciplinato con proprie leggi i rispettivi sistemi contabili,

¹⁹ Deve essere rilevato che tali eventualità sono state considerate dall'ordinamento: infatti, il legislatore, in coerenza con le prescrizioni di cui all'art. 5, comma primo, lett. g), legge cost. n. 1/2012, ha disposto, all'art. 11 legge n. 243/2012, l'istituzione di un Fondo straordinario per il concorso dello Stato, nelle fasi avverse del ciclo o al verificarsi di eventi eccezionali, al finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni e delle funzioni fondamentali inerenti ai diritti civili e sociali. Ciò significa che è lo Stato che dovrà farsi carico delle conseguenze negative delle fasi avverse del ciclo economico (e degli eventi eccezionali) prodotte sugli enti autonomi di cui al titolo quinto della parte seconda della Costituzione: destinando alla alimentazione del Fondo straordinario una «quota parte delle risorse derivanti dal ricorso all'indebitamento consentito dalla correzione per gli effetti del ciclo economico del saldo del conto consolidato»; e determinando (nei documenti di programmazione finanziaria e di bilancio) l'ammontare della dotazione del Fondo sulla base della stima degli effetti del ciclo economico tenendo conto della quota di entrate proprie di regioni ed enti locali influenzata dall'andamento dello stesso ciclo economico. Sotto altro profilo, deve essere rilevato che i vincoli di cui all'art. 119 Cost. determinano la necessità di individuare sedi istituzionali di confronto e concertazione al fine di determinare procedure e modalità, da un lato, per la ripartizione del richiamato Fondo straordinario; e, da altro lato, al fine di assicurare il rispetto dell'equilibrio di bilancio per il complesso degli enti di ciascuna regione.

ovviamente nel rispetto delle disposizioni costituzionali e dei principi fondamentali stabiliti dal legislatore statale in materia di contabilità regionale (sulla significativa evoluzione di tale impostazione in esito alla riforma costituzionale del 2001, si dirà al paragrafo successivo).

In relazione al secondo profilo, deve essere osservato che l'autonomia contabile delle regioni incontra, comunque, due ordini di limitazioni. Un primo ordine di vincoli attiene alle esigenze di coordinamento programmatico e di raccordo finanziario tra i diversi livelli istituzionali, le quali trovano significativa considerazione già in Costituzione, in particolare, nel titolo quinto della parte seconda, ove, all'art. 117 Cost., è annoverata, tra le materie a legislazione concorrente, il «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario»²⁰; ma specifiche ed ineludibili necessità di strumenti che assicurino coordinamento finanziario e raccordo programmatico tra Stato, regioni ed enti locali sono imposte alle disposizioni di cui all'art. 119 Cost., ove, come detto, trova definizione il nuovo sistema finanziario delle autonomie, con forti connotazioni evolutive. Precisato che già molto prima della riforma costituzionale del 2001 il legislatore ordinario aveva introdotto importanti disposizioni nei sensi evidenziati²¹, deve essere rilevato che le citate prescrizioni costituzionali hanno trovato seguito legislativo, anche se con un certo ritardo, in particolare nella legge n. 42/2009 e nella legge n. 196/2009, con le quali, peraltro, il legislatore individua nuove "sedi", rispetto a quelle tradizionali²², per la definizione del

²⁰ Deve essere rilevato che, inizialmente (nella formulazione dell'art. 117 Cost. introdotta dall'art. 3 legge cost. n. 3/2001), era annoverata tra le materie a legislazione concorrente anche la «armonizzazione dei bilanci pubblici»: la quale, in seguito, è stata «spostata» tra le materie a legislazione esclusiva dello Stato, dall'art. 3 legge cost. n. 1/2012. È plausibile ritenere che il legislatore costituzionale proverà a «spostare» tra le materie a legislazione statale anche la materia «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario»: come, ad esempio, è espressamente previsto dall'art. 26 (modificativo dell'art. 117 Cost.) del disegno di legge costituzionale (A.S. 1429) recante «revisione della parte seconda della Costituzione».

²¹ Ad esempio, all'art. 11 d.p.r. 24 luglio 1977, n. 616, si stabiliva che lo Stato doveva determinare gli obiettivi della programmazione economica nazionale con il concorso delle regioni, precisandosi che le regioni, a loro volta, dovevano determinare i programmi regionali di sviluppo in armonia con gli obiettivi della programmazione economica nazionale e con il concorso degli enti territoriali. Ma altri importanti principi furono disposti all'art. 3 legge 8 giugno 1990, n. 142 (recante l'ordinamento delle autonomie locali), e successivamente riprodotti all'art. 5 d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali).

²² Ad esempio, all'art. 12 legge 23 agosto 1988, n. 440, è stata istituita la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le Province autonome di Trento e di

coordinamento della programmazione economico-finanziaria tra i diversi livelli istituzionali. All'art. 5 legge n. 42/2009 è prevista l'istituzione (in sede di attuazione delle deleghe di cui all'art. 2) della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica quale organismo stabile di coordinamento della finanza pubblica, di cui fanno parte i rappresentanti dei diversi livelli istituzionali, la quale, tra l'altro: concorre alla definizione degli obiettivi di finanza pubblica per comparto (anche in relazione ai livelli di pressione fiscale) ed alla definizione delle procedure per accertare eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica, promuovendo l'attivazione degli eventuali interventi necessari per rispetto di tali obiettivi; avanza proposte per la determinazione degli indici di virtuosità (e dei relativi incentivi) e vigila sull'applicazione dei meccanismi di premialità, sui meccanismi sanzionatori e sul loro funzionamento; promuove la conciliazione degli interessi tra i diversi livelli di governo interessati all'attuazione delle norme sul federalismo fiscale. All'art. 18 legge n. 42/2009, è previsto il cosiddetto Patto di convergenza: si tratta di un complesso di norme di coordinamento dinamico della finanza pubblica volte a realizzare l'obiettivo della convergenza dei costi e dei fabbisogni standard dei vari livelli di governo nonché un percorso di convergenza degli obiettivi di servizio ai livelli essenziali delle prestazioni e alle funzioni fondamentali di cui all'art. 117, comma secondo, lett. m) e p), Cost.: tali norme sono definite dal Governo, previo confronto e valutazione congiunta in sede di Conferenza unificata, in coerenza con gli obiettivi e gli interventi individuati nella Decisione di finanza pubblica²³.

Bolzano; con d.p.c.m. 2 luglio 1996, è stata istituita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali. Le funzioni di tali conferenze sono state riviste con d.lgs. 28 agosto 1997, n. 281. Inoltre, con riguardo specifico ai rapporti tra regioni ed enti locali, il citato legislatore costituzionale del 2001 ha previsto, all'art. 123, ultimo comma, Cost. (come modificato dall'art. 7 legge cost. n. 3/2001), l'istituzione del Consiglio delle autonomie locali (disciplinato dallo statuto della regione), quale organo di consultazione fra la regione e gli enti locali.

²³ Costituisce limite all'autonomia contabile delle regioni (e degli enti locali) anche il «Piano per il conseguimento degli obiettivi di convergenza», con il quale si accertano le cause degli scostamenti rispetto al patto di convergenza e si stabiliscono le azioni correttive da intraprendere). Secondo G. RIVISECCHI, *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica tra patto di stabilità*, cit., 10, «il patto di convergenza sembrerebbe configurarsi come una sorta di patto di stabilità interno dai contenuti più estesi, indicando un insieme di regole per il coordinamento in senso dinamico della finanza pubblica che il Governo è chiamato a definire annualmente nella legge di stabilità».

Insomma, quello che risulta, dal complesso delle disposizioni legislative, è un sistema nel quale la programmazione economico-finanziaria delle regioni (e degli enti locali) non può rimanere avulsa dal contesto programmatorio generale, ma, anzi, deve trovare elaborazione in stretto coordinamento con questo. Come, peraltro, espressamente disposto all'art. 8 legge n. 196/2009, ove è stabilito che le regioni e gli enti locali determinano gli obiettivi dei propri bilanci annuali e pluriennali in coerenza con gli obiettivi programmatici risultanti dalla Decisione di finanza pubblica. Si tratta, come è ben evidente, di un sistema che comporta una compressione degli spazi dispositivi dell'ente nella elaborazione e definizione della propria programmazione economico-finanziaria (degli interventi e degli obiettivi che devono essere realizzati), e, quindi, in sostanza, un limite all'autonomia contabile della regione²⁴.

Un secondo ordine di limitazioni all'autonomia di bilancio delle regioni attiene al cosiddetto Patto di stabilità interno, nel quale, ai sensi dell'art. 8, comma secondo, legge n. 196/2009, trovano definizione, in coerenza con gli obiettivi nazionali, gli interventi necessari per il loro conseguimento (distintamente per regioni, province e comuni). Si tratta di un complesso di prescrizioni

²⁴ Per approfondimenti sugli aspetti generali dell'argomento, vedi L. SAMBUCCI, *La programmazione finanziaria negli enti locali*, Napoli, 2009, 319. Può ora essere sufficiente rilevare che il Patto di stabilità interno, introdotto nell'ordinamento dall'art. 28 legge 23 dicembre 1998, n. 448 (recante misure di finanza pubblica per la stabilizzazione e lo sviluppo), si è affermato, nel corso degli anni, non senza incertezze e difficoltà applicative, quale istituto volto ad orientare l'attività delle regioni (e degli enti locali) verso criteri di sana gestione. Deve essere detto che l'istituto, pur avendo trovato importante evoluzione, con l'introduzione, tra l'altro, di meccanismi premiali e di sanzione (d esempio, da ultimo, all'art. 14 d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, in legge 30 luglio 2010, n. 122), ha conosciuto, negli ultimi anni, critiche severe, proprio da parte delle regioni e degli enti locali (e, quindi, dai destinatari dei vincoli), secondo i quali l'eccessiva rigidità delle prescrizioni del patto di stabilità interno determina un grave irrigidimento degli strumenti decisionali e degli spazi di disponibilità finanziaria, con annullamento, quasi, dell'autonomia di bilancio: irrigidimento che, già normalmente molto gravoso, è suscettibile di risultare insostenibile in congiunture finanziarie critiche (come quelle che hanno caratterizzato gli ultimi anni). Nel tentativo di attenuare le rigidità prescrittive dell'istituto, il legislatore ha provato ad aumentare il livello di concertazione tra i diversi livelli istituzionali interessati, stabilendo, all'art. 8, comma secondo, legge n. 196/2009, che il quadro di riferimento normativo del Patto di stabilità interno trova definizione nella Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza (di cui all'art. 10 *bis* legge n. 196/2009), ove ne viene determinato anche il contenuto; e che il Patto deve essere caratterizzato da stabilità, coerenza, conformità ai parametri europei e rispetto dell'autonomia gestionale degli enti, e definisce, in coerenza con con gli obiettivi nazionali, articolati per sottosectori, gli interventi necessari per il loro conseguimento distintamente per regioni, province e comuni.

normative volte (in sostanza) ad imporre ai bilanci delle regioni l'osservanza dei vincoli economici e finanziari definiti a livello comunitario, mediante l'imposizione di restrizioni finanziarie ovvero di comportamenti gestionali virtuosi: e ciò in funzione del concorso delle regioni (con gli enti locali e le province autonome) alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica derivanti dall'adesione al Patto di stabilità e crescita, e, comunque, in funzione della salvaguardia degli equilibri complessivi e della stabilizzazione della finanza pubblica²⁵. Esattamente in tal senso, come detto, già all'art. 2 d.lgs. n. 170/2006, è stabilito che, ai fini della tutela dell'unità economica della repubblica, la finanza di regioni ed enti locali concorre con la finanza statale al perseguimento degli obiettivi di convergenza e stabilità derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea, operando in coerenza con i vincoli che ne derivano in ambito nazionale²⁶, sulla base dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica, ai sensi degli artt. 117 e 119 Cost.; con precisazione, al comma secondo, che Stato, regioni, province autonome ed enti locali concorrono,

²⁵ Sulla evoluzione e sulla problematicità del patto di stabilità interno, vedi G. RIVOSECCHI, *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica tra patto di stabilità, patto di convergenza e determinazione dei fabbisogni standard degli enti territoriali*, in *www.rivista.aic.it*, 2012, 6, il quale rileva, tra l'altro, che il Patto di stabilità interno «è stato adottato per definire l'entità del concorso dei diversi enti territoriali agli obiettivi di governo dei conti pubblici», e che l'evoluzione dell'istituto palesa «esigenze di flessibilizzazione e di declinazione territoriale della struttura del vincolo finanziario, finalizzate a consentire – anche sulla scorta delle significative esperienze fornite dai paesi dell'Unione europea – variazioni compensative sia sul piano geografico che su quello intertemporale».

²⁶ Per un quadro sistematico dei vincoli economici e finanziari (per gli Stati) stabiliti dalle istituzioni comunitarie, vedi M.L. Seguiti, *La finanza pubblica internazionale*, in AA.VV., *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, cit., 55. Per una ricostruzione in chiave europea delle origini dei principi ordinatori della finanza pubblica, vedi G. Della Cananea, *Lex fiscalis europea*, in *Quad. cost.*, 2014, 21, secondo il quale i vincoli economici e finanziari stabiliti dalle istituzioni comunitarie vanno considerati in un quadro di necessaria cooperazione in funzione della stabilità finanziaria degli Stati europei: in tale prospettiva «la disciplina alla quale gli Stati membri hanno unanimemente concordato di assoggettarsi non comporta la rinuncia alla sovranità di bilancio, bensì il tentativo di recuperare quel che resta – in un'epoca di più accentuata globalizzazione – delle proprie prerogative in ambito finanziario». In senso critico sulle restrizioni imposte dalle istituzioni europee, vedi G. Guarino, *Euro. Venti anni di depressione (1992-2012)*, in *Nomos*, 2012, 6, il quale, ad esempio, con riguardo al regolamento CE 7 luglio 1997, n. 1466 (che introduceva, tra l'altro, il programma di stabilità che stabiliva l'obbligo di raggiungere a medio termine un saldo del bilancio della pubblica amministrazione prossimo al pareggio o in attivo), rileva che ricorra l'ipotesi «della carenza assoluta di potere, quindi della inesistenza. L'applicazione del regolamento si qualifica conseguentemente non come "illegittima", bensì come "illecita"».

ciascuno per quanto di propria specifica competenza, alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica adottati con l'adesione al patto di stabilità e crescita e ne condividono le relative responsabilità. Ma si tratta di principi ampiamente acquisiti all'ordinamento, e finanche valorizzati in Costituzione: deve essere ricordato, infatti, che, come accennato, all'art. 119, comma primo, Cost. (come modificato dall'art. 4 legge cost. n. 1/2012), si stabilisce che le regioni (e gli enti locali) concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea²⁷.

4. Il sistema delle fonti: le leggi statali di coordinamento. - Come accennato, l'autonomia contabile trova sostanza (in relazione ad altro profilo) nella capacità della regione di definire, in via normativa, proprie discipline e procedure contabili e di bilancio. Anche su tale aspetto specifico, la riforma costituzionale del 2001 ha prodotto una incidenza significativa: in effetti, sulla base del nuovo art. 117 Cost., ove, come noto, è stato rivisto il criterio distributivo delle competenze legislative tra Stato e Regioni, appare evidente come la contabilità delle regioni rientri nella competenza legislativa delle regioni stesse. In tal senso riesce ad indurre la constatazione che tra le materie a legislazione esclusiva dello Stato, di cui all'art. 117, comma secondo, Cost., non vi è alcun richiamo alla "contabilità delle regioni"²⁸, la quale neppure riesce ad essere compresa ("contenuta" per intero) in alcuna delle materie rientranti nella competenza del legislatore statale, neppure nella «armonizzazione dei bilanci pubblici»: anzi, proprio la previsione di siffatta materia, quale valore meritevole di protezione costituzionale (e la sua attribuzione al legislatore statale²⁹), costituisce riprova

²⁷ Ma anche all'art. 97, comma primo, Cost. è richiamato l'obbligo di coerenza del bilancio dello Stato (in termini di equilibrio tra le entrate e le spese) rispetto all'ordinamento dell'Unione europea.

²⁸ È utile rilevare che, invece, tra le materie rientranti nella legislazione esclusiva dello Stato (di cui all'art. 117, comma secondo, Cost.), è richiamata (sin dalla formulazione originaria della disposizione introdotta dall'art. 3 legge cost. n. 3/2001) la materia «sistema tributario e contabile dello Stato».

²⁹ Si è già detto di come, nella originaria formulazione dell'art. 117 Cost. (come definito dall'art. 3 legge cost. n. 3/2001), la «armonizzazione dei bilanci pubblici» rientrasse tra le materie a legislazione concorrente; e "solo" con la legge cost. n. 1/2012 sia stata "spostata" tra le materie a legislazione statale (di cui all'art. 117, comma secondo, Cost.). Osservato che la collocazione della materia tra quelle a legislazione statale appare più congeniale (salvo i profili critici che saranno rilevati *infra sub* nota 65) ai profili finalistici della materia stessa

dell'autonomia contabile delle regioni (e, come si dirà, ne costituisce limitazione): se così non fosse, infatti – se, cioè, non vi fossero ordinamenti contabili autonomi in capo ai diversi enti territoriali – non vi sarebbe alcuna necessità di armonizzazione, in quanto non vi sarebbe nulla da armonizzare. Ora, non essendo richiamata neanche tra le materie a legislazione concorrente di cui al terzo comma della disposizione costituzionale citata³⁰, deve ritenersi che la “contabilità delle regioni”, in applicazione del criterio di residualità di cui all'art. 117, comma quarto, Cost., rientri nella potestà legislativa delle regioni stesse.

In verità, anche prima della riforma costituzionale introdotta con legge cost. n. 3/2001, le regioni avevano ampia autonomia in materia di contabilità, la quale, infatti, risultava (e risulta) disciplinata in apposite leggi regionali. Tuttavia, la potestà legislativa regionale in materia di contabilità doveva essere esercitata in osservanza, oltre che dell'art. 81 Cost. (ma anche degli art. 41, 97 e 119 Cost.), dei principi fondamentali stabiliti, con finalità di coordinamento, in materia di bilancio e di contabilità delle regioni dal legislatore statale: prima, con legge 19 maggio 1976, n. 335 (recante principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni)³¹; e,

(riuscendosi, peraltro, a scongiurare il rischio concreto di tante diverse “armonizzazioni” regionali, che, pur se necessariamente osservanti dei principi fondamentali stabiliti dal legislatore statale, avrebbero di certo indebolito l'effetto armonizzativo generale); deve essere rilevato che il richiamato “spostamento” della «armonizzazione dei bilanci pubblici», ove correttamente intesa, non è suscettibile di comprimere l'autonomia contabile delle regioni rispetto al sistema come risultante in esito alla riforma costituzionale del 2001: in quanto la competenza del legislatore statale - pur ovviamente limitativa, in termini generali, dell'autonomia contabile delle regioni (ma tale limite era già configurabile in seguito alla riforma costituzionale del 2001) – è, comunque, circoscritta alla «armonizzazione dei bilanci», e non riguarda la contabilità delle regioni nel suo complesso (e neppure l'ordinamento contabile delle regioni).

³⁰ Si è già accennato a (e si dirà meglio *infra*) come la materia (a legislazione concorrente) «coordinamento della finanza pubblica» costituisca un limite all'autonomia contabile delle regioni. Anche tale materia, come detto (vedi *sub* nota 20), sembra in procinto di essere “spostata” tra quelle rientranti nella competenza del legislatore statale (di cui all'art. 117, comma secondo, Cost.).

³¹ Deve essere ricordato che la legge n. 335/1976 ha svolto un ruolo molto importante nella evoluzione dei bilanci pubblici, in quanto ha dato avvio alla riforma della contabilità pubblica posta in essere nella seconda metà degli scorsi anni settanta: poi seguita dalla legge 5 agosto 1978, n. 468, la quale, con le modificazioni intercorse negli anni, è rimasta vigente fino al 31 dicembre 2009, quando è stata approvata la nuova legge generale di contabilità e finanza pubblica, la legge 31 dicembre 2009, n. 196 (dal d.p.r. 19 giugno 1979, n. 421, riguardante la contabilità degli enti locali; e dal d.p.r. 18 dicembre 1979, n. 696,

successivamente, con d.lgs. 28 marzo 2000, n. 76 (recante principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni, in attuazione dell'art. 1, comma quarto, legge 25 giugno 1999, n. 208), con il quale hanno trovato estensione alle regioni i nuovi principi ed i nuovi istituti introdotti a livello statale dalla legge 3 aprile 1997, n. 94³². Anche adesso, in verità, in base alle nuove disposizioni recate dall'art. 117 Cost., gli unici limiti alla potestà legislativa regionale in materia di contabilità possono venire - oltre che, naturalmente, dalle disposizioni costituzionali - soltanto: dai principi fondamentali stabiliti dal legislatore statale nella materia, a legislazione concorrente, «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario»³³; e dalle disposizioni stabilite, sempre dal legislatore statale, nella materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» (la quale, come detto, oggi rientra tra le materie a legislazione esclusiva dello Stato: art.

riguardante la contabilità degli altri enti pubblici). E cioè, ha dato avvio alla riforma che (rivedendo la struttura e la funzionalità dei documenti contabili, introducendo nuovi istituti e nuove regole gestionali) ha trasformato profondamente la concezione stessa del bilancio pubblico, facendone (con altri documenti finanziari) lo strumento centrale della programmazione economico-finanziaria, lo strumento di definizione degli obiettivi, dei programmi e dei progetti che devono essere realizzati nel corso dell'arco temporale considerato.

³² Deve essere osservato che il d.lgs. n. 76/2000 è stato adottato in attuazione della delega di cui all'art. 1, comma quarto, legge 25 giugno 1999, n. 208 (conferita al fine di «adeguare il sistema contabile delle regioni a quello dello Stato»), ove si rimandava per i principi ed i criteri direttivi per l'attuazione della delega alla legge n. 94/1997. Tra i principi e i criteri direttivi, sono indicati: quello di rendere più razionali, significative e trasparenti le scelte del Governo e del Parlamento sulla acquisizione delle entrate e sulla ripartizione delle risorse fra le destinazioni di spesa e, all'interno di esse, sulla loro destinazione finale; di razionalizzare la gestione finanziaria e l'azione amministrativa, collegando la ripartizione delle risorse per funzioni alla identificazione dei centri di responsabilità amministrativa; di individuare in modo certo il responsabile della unità previsionale e dei relativi procedimenti; di disciplinare la procedura di formazione del bilancio sulla base di un esame delle esigenze funzionali e degli obiettivi concretamente perseguibili nel periodo cui si riferisce il bilancio, con esclusione del criterio della spesa storica incrementale; di introdurre, ai fini della gestione e della rendicontazione, una contabilità analitica per centri di costo.

³³ Sull'ambito di operatività e sulla rilevante incidenza ordinamentale della materia «coordinamento della finanza pubblica», vedi A. BRANCASI, *Il coordinamento della finanza pubblica nel federalismo fiscale*, in *Dir. pubbl.*, 2011, 452; id., *Ambito e regole del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario: il quadro costituzionale*, in L. CAVALLINI CADEDDU (a cura di), *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica*, Napoli, 2012, 3; vedi anche, ampiamente, da ultimo, G. RIVOSECCHI, *Il coordinamento della finanza pubblica: dall'attuazione del titolo V alla deroga al riparto costituzionale delle competenze?*, in www.issirfa.cnr.it, 2013. Per alcuni spunti sulle prospettive evolutive della finanza pubblica e del sistema tributario, vedi F. GABOARDI, *Riflessioni intorno alla finanza pubblica*, Milano, 2013.

117, comma secondo, lett. e, Cost.)³⁴. Alla nuova impostazione è conseguita, inevitabilmente, la caducazione, ovvero, meglio, la cedevolezza, di parte delle disposizioni stabilite dal legislatore statale, in materia di contabilità delle regioni – le quali, allo stato, devono essere rinvenute nel d.lgs. n. 76/2000 e nel d.lgs. n. 170/2006 (fino alla loro abrogazione³⁵), nel d.lgs. n. 118/2011 e, ora, nel d.lgs. n. 126/2014 – di certo di tutte quelle disposizioni legislative che non hanno valenza di principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica e di quelle che non riescono a farsi rientrare nella armonizzazione dei bilanci pubblici.

Nella immediatezza dell'entrata in vigore del nuovo sistema, restava da chiarire quali fossero le disposizioni legislative statali cui si potesse riconoscere valenza di principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica e quelle che potessero farsi rientrare nella «armonizzazione dei bilanci pubblici». In proposito, dall'ordinamento sono venuti due contributi, i cui rispettivi portati normativi devono essere posti in combinazione. Infatti, al fine di dare alle regioni un quadro di riferimento di diritto positivo certo, entro il quale esercitare il potere legislativo (ma anche al fine di orientare l'iniziativa legislativa statale e regionale), in attesa che trovassero definizione, da parte dello Stato, i principi fondamentali nelle materie a legislazione concorrente di cui all'art. 117, comma terzo, Cost., il legislatore statale, ai sensi dell'art. 1, comma quarto, legge 5 giugno 2003, n. 131 (recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge cost. n. 3/2001), ha delegato il Governo «ad adottare uno o più decreti legislativi meramente ricognitivi dei principi fondamentali che si traggono dalla legislazione vigente» nelle materie a legislazione

³⁴ È appena il caso di rilevare che la previsione in Costituzione delle materie «armonizzazione dei bilanci pubblici» e «coordinamento della finanza pubblica» è coerente con la valorizzazione, in generale, del sistema costituzionale delle autonomie determinata da legge cost. n. 3/2001, e con il riconoscimento (il rinforzo) costituzionale dell'autonomia finanziaria e dell'autonomia contabile degli enti territoriali, il cui esercizio doveva, comunque, avvenire senza compromissione delle esigenze di unità economica e finanziaria della Repubblica (e, come, si vedrà, in funzione dell'osservanza dei vincoli economici e finanziaria di provenienza comunitaria e del principio del pareggio di bilancio), la cui tutela è assicurata (tra l'altro), appunto, dalle due materie richiamate.

³⁵ Deve essere rilevato che il d.lgs. n. 118/2011 non ha disposto l'abrogazione del d.lgs. n. 76/2000 e neppure del d.lgs. n. 170/2006, i quali, quindi, allo stato, è vigente: e ciò (in verità, ancora per poco) fino alla definitiva operatività delle disposizioni abrogative recate dal d.lgs. n. 126/2014, che (all'art. 77) ha disposto l'abrogazione, tra l'altro, del d.lgs. n. 76/2000 e del d.lgs. n. 170/2006 a far data dal 1° gennaio 2015.

concorrente di cui alla disposizione costituzionale ultima citata, attenendosi ai principi della esclusività, adeguatezza, chiarezza, proporzionalità ed omogeneità³⁶. In attuazione di tale delega, è stato adottato il d.lgs. 12 aprile 2006, n. 170, con il quale, appunto, il legislatore delegato ha provveduto alla ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici³⁷, riportando al capo secondo (artt. 3 ss.) i «principi per l'armonizzazione dei bilanci regionali», rimandando espressamente, in molti casi, alle disposizioni del d.lgs. n. 76/2000³⁸.

Successivamente, con d.lgs. 26 luglio 2011, n. 118 – attuativo di una delle deleghe legislative di cui all'art. 2 legge 5 maggio 2009, n. 42³⁹ – sono state adottate, come accennato, «disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi»⁴⁰ (cui è

³⁶ A dimostrazione della incertezza del percorso individuato dal legislatore statale, deve essere ricordato che Corte cost., 28 luglio 2004, n. 280, in *Giur. cost.*, 2004, 461, ha dichiarato costituzionalmente illegittimi i commi quinto e sesto dell'art. 1 della legge n. 131/2003, ove erano indicati (in particolare, al comma sesto) i criteri direttivi per l'attuazione della delega legislativa.

³⁷ Di particolare rilevanza (tra l'altro) è la delimitazione (all'art. 1) dell'ambito di operatività della «armonizzazione dei bilanci pubblici», la quale, secondo quanto stabilito dal legislatore delegato citato, «ha per oggetto l'omogeneità dei bilanci e dei sistemi di rilevazione contabile delle regioni e degli enti locali, rispetto al bilancio dello Stato e le consequenziali procedure di consolidamento dei conti pubblici anche ai fini di garanzia degli equilibri di finanza pubblica e del rispetto del patto di stabilità e crescita».

³⁸ Nel capo III, il d.lgs. n. 170/2006 ha definito i «principi per l'armonizzazione dei bilanci degli enti locali», richiamando, in molta parte, le disposizioni di cui al d.lgs. n. 267/2000.

³⁹ Deleghe, come noto, volte – ai sensi del citato art. 2, comma primo, legge n. 42/2009, come modificato dall'art. 2, comma sesto, legge n. 196/2009 - a dare attuazione all'art. 119 Cost., «al fine di assicurare, attraverso la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e la definizione della perequazione, l'autonomia finanziaria di comuni, province, città metropolitane e regioni, nonché al fine di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio dei medesimi enti e i relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica». È utile rilevare (almeno a fini dimostrativi dell'incertezza e della contraddittorietà del percorso seguito dal legislatore) che, all'epoca della adozione del d.lgs. n. 118/2011, la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» rientrava ancora tra quelle a legislazione concorrente (di cui all'art. 117, comma terzo, Cost.).

⁴⁰ Con espressa previsione (art. 38) che le nuove disposizioni sarebbero entrate in vigore, per regioni ed enti locali, a decorrere dal 2015 (inizialmente, era dal 2014); e con espressa previsione (art. 36) di una sperimentazione – a decorrere dal 2012, della durata di tre anni (inizialmente, la durata della sperimentazione era di due anni) – al fine di verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile (come definito dallo stesso d.lgs. n. 118/2011) alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e di individuare eventuali criticità

seguito, come accennato, e come si vedrà infra, un decreto correttivo e integrativo: il d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126).

5. L'autonomia contabile delle regioni e l'armonizzazione dei bilanci pubblici: il d.lgs. n. 118/2011. - Per la precisione, l'attuazione della delega di cui all'art. 2 legge n. 42/2009 – finalizzata (secondo quanto precisato all'art. 2, comma primo), per quanto qui rileva, ad armonizzare i sistemi contabili⁴¹ e gli schemi di bilancio di comuni, province, città metropolitane e regioni⁴², e i relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica - doveva avvenire sulla base dei principi e criteri direttivi di cui all'art. 2, comma secondo, lett. h), legge n. 42/2009

del sistema e le conseguenti modifiche da apportare (allo scopo di realizzare una più efficace disciplina della materia). Era prevista anche (art. 36, comma secondo) la possibilità, per i comuni con popolazione inferiore a cinquemila abitanti, che la sperimentazione prevedesse sistemi di contabilità e schemi di bilancio semplificati. La sperimentazione ha avuto avvio con d.p.c.m. 28 dicembre 2011. Sugli esiti (del primo anno) della sperimentazione, il Ministro dell'economia, con relazione in data 23 maggio 2013, ha rilevato, tra l'altro, l'impatto positivo dell'applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata, il quale permette: di impedire l'accertamento di entrate future, con rafforzamento della valutazione preventiva e concomitante degli equilibri di bilancio; di evitare l'accertamento e l'impegno di obbligazioni inesistenti, con riduzione significativa dei residui attivi e passivi; di rafforzare la funzione programmatica del bilancio; di favorire la moduzione dei debiti finanziari secondo gli effettivi fabbisogni degli enti; di avvicinare la competenza finanziaria alla competenza economica. Nella richiamata relazione ministeriale, inoltre, è segnalato che l'adozione del principio della competenza finanziaria rinforzata ha inciso profondamente sulla gestione contabile e sull'organizzazione degli enti in sperimentazione, modificando radicalmente regole, prassi e comportamenti.

⁴¹ Deve essere rilevata la dubbia compatibilità della suddetta delega ad armonizzare i bilanci pubblici degli enti territoriali con le disposizioni di cui all'art. 117, comma terzo, Cost., che, come detto – all'epoca dell'adozione della legge n. 42/2009 - annoveravano la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» tra quelle a legislazione concorrente: con la conseguenza che la delega legislativa poteva riguardare solo i principi fondamentali della materia stessa, come, peraltro, era previsto nella formulazione originaria dei criteri generali di cui all'art. 2, comma secondo, lett. h), legge n. 42/2009, ove, appunto, si parlava «di individuazione dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici» (espressione che è venuta meno con le modificazioni introdotte dall'art. 2, comma sesto, lett. b, legge n. 196/2009).

⁴² È utile rilevare che le disposizioni di cui al titolo secondo del d.lgs. n. 118/2011 stabiliscono la disciplina delle modalità di redazione e di consolidamento dei bilanci da parte degli enti coinvolti nella gestione della spesa finanziata con le risorse destinate al servizio sanitario nazionale, nonché i principi contabili cui i suddetti enti devono attenersi: ciò al fine, sempre secondo la definizione del legislatore delegato, di garantire che i suddetti enti concorrano al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica sulla base di principi di armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci.

(come modificato dall'art. 2, comma sesto, lett. b, legge n. 196/2009), in virtù dei quali lo spazio di intervento del legislatore delegato era limitato, essenzialmente, tra l'altro: alla adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato; alla adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi (coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dai regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale); alla adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società e altri organismi controllati; all'affiancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale»⁴³.

Rilevato preliminarmente che la definizione di disposizioni di armonizzazione dei bilanci pubblici era resa indifferibile dall'entrata in vigore della legge n. 196/2009, la quale, tra l'altro, (ad esempio) ha introdotto una diversa struttura del bilancio dello Stato⁴⁴, che rendeva del tutto disomogenea la disciplina legislativa vigente relativa alla struttura del bilancio delle regioni⁴⁵; deve essere

⁴³ I principi ed i criteri direttivi di cui al citato art. 2, comma secondo, lett. h), prevedevano anche: la raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi; la definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni ai diversi enti territoriali; la definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio delle amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi; la individuazione dei termini entro i quali regioni ed enti locali devono comunicare al Governo i propri bilanci preventivi e consuntivi (come approvati), con previsione di sanzioni nei casi di mancato rispetto di tali termini. All'art. 2, comma secondo, lett. i), legge n. 42/2009, era previsto, inoltre, che fosse introdotto l'obbligo di pubblicazione in siti internet dei bilanci delle regioni e degli enti locali; mentre alla successiva lett. m), era stabilito il superamento graduale, per tutti i livelli istituzionali, del criterio della spesa storica, in favore del criterio del fabbisogno standard e di quello della perequazione della capacità fiscale.

⁴⁴ Per quanto riguarda il portato innovativo ed evolutivo della disciplina introdotta dalla legge n. 196/2009, i nuovi istituti, la nuova impostazione della decisione di bilancio dello Stato, le nuove articolazioni strutturali, si veda, diffusamente, M.V. LUPÒ AVAGLIANO, *Il Bilancio dello Stato*, in AA.VV., *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, cit., 69.

⁴⁵ È utile rilevare, ad esempio, che, sulla base della disciplina introdotta dalla legge n. 196/2009, la spesa, nel bilancio dello Stato, è articolata per missioni e programmi, i quali costituiscono le unità di voto parlamentare; mentre, nel bilancio delle regioni, le spese erano ancora articolate, ai fini dell'approvazione da parte del Consiglio regionale, in unità previsionali di base (mentre ancora diversa era la struttura del bilancio degli enti locali). Con l'entrata in vigore del d.lgs. n. 118/2011, questi ed altri profili di disomogeneità dei bilanci pubblici sono stati risolti; dovendosi rilevare, peraltro, che erano stati determinati proprio dallo stesso legislatore statale (e non da interventi normativi degli enti interessati), il quale, con riguardo

osservato che le prescrizioni direttive sopra riportate (tutte limitate a profili attinenti i documenti di bilancio) evidenziano profili di incoerenza rispetto alle finalità definite all'art. 2, comma primo, legge n. 42/2009 (come integrate dalla modificazione disposta dall'art. 2, comma sesto, legge n. 196/2009) ed alla disciplina complessivamente recata dal d.lgs. n. 118/2011, la quale, infatti, già nel titolo, non è limitata alla armonizzazione dei bilanci pubblici (e, segnatamente - in coerenza con l'impostazione all'epoca vigente dell'art. 117 Cost. - alla individuazione dei principi fondamentali di armonizzazione dei bilanci pubblici), ma riguarda la «armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio» (delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi): espressione, all'evidenza, ben più ampia e comprensiva – anche qualitativamente, e non solo quantitativamente – rispetto (non solo alla materia «armonizzazione dei bilanci pubblici», ma anche) ai riferiti principi e criteri generali stabiliti dal citato legislatore della delega, i quali avevano trovato definizione in coerenza con i criteri di ripartizione, tra Stato e regioni, del potere legislativo di cui all'art. 117 Cost., che (all'epoca) annoveravano la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» tra quelle a legislazione concorrente (con la conseguenza che, in tale materia, il potere legislativo statale rimaneva circoscritto alla determinazione dei principi fondamentali). Peraltro, i dubbi di eccesso della disciplina rispetto al sistema di riparto del potere legislativo di cui all'art. 117 Cost. non riescono ad essere superati dalla circostanza che, come accennato, il legislatore costituzionale abbia “spostato” – secondo quanto disposto dall'art. 3, comma primo, lett. a), legge cost. n. 1/2012 - la «armonizzazione dei bilanci pubblici» dalle materie a legislazione concorrente (di cui all'art. 117, comma terzo, Cost.) a quelle a legislazione esclusiva dello Stato (di cui all'art. 117, comma secondo, Cost.), così ampliando, con riguardo alla materia specifica, il potere legislativo statale⁴⁶: in tal modo, infatti, si è posto rimedio,

all'impostazione strutturale del bilancio (e ad altri profili), aveva stabilito discipline diverse, disomogenee.

⁴⁶ Deve essere rilevato che la tendenza dell'ordinamento è nel senso dell'ulteriore ampliamento delle competenze legislative statali: ad esempio, nel disegno di legge costituzionale di riforma della parte seconda della Costituzione, approvato (dal Consiglio dei Ministri del 31 marzo 2014 e) dal Senato della Repubblica in data 8 agosto 2014 (A.S. 1429), è previsto (sugli aspetti specifici qui in rilievo), come accennato, lo “spostamento” della materia «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» tra quelle a legislazione esclusiva dello Stato di cui al secondo comma dell'art. 117 (ora, come noto, si

in qualche modo, peraltro non risolutivamente⁴⁷, alla circostanza che il legislatore delegato, con il d.lgs. n. 118/2011, recando «disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio», non si è limitato alla determinazione dei principi fondamentali di armonizzazione dei bilanci pubblici (come doveva essere sulla base dei principi di cui all'art. 117, comma terzo, Cost.). Rimangono, tuttavia, irrisolti i dubbi determinati dal fatto che il citato legislatore delegato non si è limitato, neppure nel titolo, a stabilire norme di armonizzazione dei bilanci pubblici⁴⁸; e, d'altra parte, come detto, obiettivamente, la locuzione «sistemi contabili» è ben più ampia e comprensiva di quella «bilanci pubblici», cui, come visto, il legislatore costituzionale riferisce la «armonizzazione». Si tratta di questione non irrilevante se si considera che una interpretazione eccessivamente ampia della «armonizzazione dei bilanci pubblici» finirebbe – anche in seguito al trasferimento della materia tra quelle a legislazione esclusiva statale – con l'attribuire allo Stato un potere legislativo esteso, in sostanza, all'ordinamento contabile delle regioni e degli enti locali: la qual cosa non solo non è autorizzata, ma è esclusa dalla definizione costituzionale, che impone due ordini di limite alla competenza del legislatore statale con riguardo alla contabilità degli enti territoriali. Da un lato, l'intervento legislativo statale trova limite nella utilizzazione del termine «armonizzazione», che definisce uno spazio di operatività circoscritto e specifico, non solo molto limitato, ma difficilmente compatibile con una interpretazione estensiva. In

trova annoverata tra le materie a legislazione concorrente di cui all'art. 117, comma terzo, Cost.).

⁴⁷ Se è vero, infatti, che, con lo "spostamento" della «armonizzazione dei bilanci pubblici» tra le materie a legislazione statale esclusiva, possono aver trovato soluzione i dubbi relativi agli eccessi della disciplina rispetto agli ambiti definiti all'art. 117, comma terzo, Cost.; sono rimasti intatti, invece, i dubbi relativi agli eccessi della disciplina rispetto ai criteri generali per l'attuazione della delega. Deve essere rilevato che l'attribuzione in via esclusiva al legislatore statale della «armonizzazione dei bilanci pubblici» potrebbe essere ritenuta condivisibile (salvi i profili di criticità che saranno rilevati *infra*), in funzione di una maggiore organicità degli interventi armonizzativi; a condizione, tuttavia, che il suddetto "spostamento" non si traduca (come, invece, si evince dai primi interventi legislativi) in uno strumento di "copertura" di iniziative a carattere invasivo rispetto all'autonomia contabile delle regioni e degli enti locali, e, cioè, autorizzativa, di interventi legislativi a carattere di dettaglio riguardanti l'intero sistema contabile degli enti territoriali.

⁴⁸ Ad esempio, le disposizioni riguardanti la «flessibilità degli stanziamenti di bilancio» (ma anche altre), riguardanti profili di ordine gestionale, se sono coerenti con il titolo del decreto delegato («armonizzazione dei sistemi contabili»), esulano, tuttavia, dalla «armonizzazione dei bilanci pubblici».

proposito, è appena il caso di rilevare, infatti, che il riconoscimento allo Stato di un ampio potere legislativo con riguardo alla contabilità delle regioni e degli enti locali avrebbe escluso la necessità della materia «armonizzazione dei bilanci pubblici»⁴⁹, la cui previsione, invece, presuppone l'esercizio, nella materia stessa, di un potere normativo autonomo da parte degli altri livelli istituzionali interessati: con inevitabile definizione di normazioni diverse, le quali rendono necessario un intervento legislativo armonizzativo - come visto, ora condivisibilmente attribuito, in via esclusiva, al legislatore statale - e ne giustificano la protezione costituzionale⁵⁰. Un ulteriore profilo di limite all'intervento legislativo statale è costituito dalla circostanza che il legislatore costituzionale ha riferito il termine «armonizzazione» ai «bilanci pubblici» (e non ai "sistemi contabili"), e, quindi, ha così ristretto ulteriormente l'ambito di esercizio del potere legislativo dello Stato⁵¹, il quale deve ritenersi limitato ai profili che riguardano i documenti di bilancio (intesi quali documenti della "decisione di bilancio", e, quindi, comprensivi, ad esempio, anche del rendiconto) e la loro struttura (le modalità di rappresentazione, nei documenti di bilancio, delle partite finanziarie, dei programmi e dei progetti)⁵². Peraltro, una sicura indicazione in

⁴⁹ Come detto, non vi sarebbe (non vi sarebbe stato) nulla da armonizzare, in quanto la disciplina sarebbe stata sufficientemente omogenea in considerazione dell'unica fonte produttiva delle norme (ovvero, in ogni caso, l'omogeneità sarebbe dipesa da quell'unica fonte normativa).

⁵⁰ Diversamente, ove il legislatore costituzionale avesse inteso attribuire allo Stato un ampio potere legislativo con riguardo alla contabilità delle regioni e degli enti locali, avrebbe utilizzato espressioni adeguate, coerenti con la finalità perseguita: come, ad esempio, "sistema contabile pubblico" oppure "ordinamento contabile pubblico" o, ancora, "ordinamento contabile delle regioni e degli enti locali"; di certo, non avrebbe utilizzato un termine - come "armonizzazione" - sicuramente (almeno) incoerente con l'obiettivo di attribuire al legislatore statale il potere di disciplinare il sistema (ovvero l'ordinamento) contabile pubblico: obiettivo che, come detto, escludeva ogni necessità armonizzativa, la quale si giustifica ove esista una pluralità di fonti normative autonome.

⁵¹ La «armonizzazione dei bilanci pubblici», come visto, svolge una duplice funzione di limite: all'autonomia contabile delle regioni, da un lato; ed alla sfera di competenza esclusiva del legislatore statale in materia di contabilità delle regioni e degli enti locali, dall'altro.

⁵² Anche in questo caso, infatti, ove le intenzioni del citato legislatore costituzionale fossero state quelle di attribuire allo Stato un potere legislativo ampio, esteso anche ai profili gestionali - e, comunque, ad ogni profilo della contabilità pubblica - avrebbe utilizzato locuzioni diverse: (non "bilanci pubblici", ma) ad esempio, (armonizzazione dei) "sistemi contabili pubblici" ovvero (degli) "ordinamento contabili pubblici" oppure (della) "contabilità pubblica". Ma, più semplicemente, come detto, avrebbe evitato di utilizzare il termine "armonizzazione" (vedi *sub* nota precedente).

tal senso si rinviene nell'ordinamento positivo, e, segnatamente, all'art. 1, comma primo, d.lgs. n. 170/2006, ove, come detto, si stabilisce che la «armonizzazione dei bilanci pubblici ha per oggetto l'omogeneità dei bilanci e dei sistemi di rilevazione contabile delle regioni e degli enti locali, rispetto al bilancio dello Stato e le consequenziali procedure di consolidamento dei conti pubblici anche ai fini di garanzia degli equilibri di finanza pubblica e del rispetto del patto di stabilità e crescita». Una disposizione che, nella prima parte, obiettivamente circoscrive l'ambito di esercizio della "materia" ai profili di disciplina riguardanti i documenti di bilancio (a carattere previsionale e rendicontativo). Peraltro, anche nella seconda parte, la disposizione conserva carattere restrittivo, limitando lo spazio di operatività della materia alle «procedure di consolidamento dei conti pubblici»⁵³: pur dovendosi rilevare che si tratta di profili che, più coerentemente, rientrano nel «coordinamento della finanza pubblica». L'impressione è che la seconda parte della disposizione richiamata attenga più ai profili finalistici della materia «armonizzazione dei bilanci pubblici», la quale, assicurando l'omogeneità delle informazioni finanziarie (fornite dagli strumenti di bilancio) – e, quindi, la loro confrontabilità, in funzione della programmazione e del controllo – è volta (unitamente alla materia «coordinamento della finanza pubblica») a rendere possibile, non solo trasparenza della gestione e controllo della spesa pubblica, ma anche decisioni finanziarie appropriate e tempestive⁵⁴, anche in ordine al consolidamento dei conti, rispettose dei vincoli imposti economici e finanziari imposti dalle istituzioni comunitarie⁵⁵.

⁵³ In ogni caso, la locuzione, affinché possa essere assicurata coerenza con la «armonizzazione dei bilanci pubblici», dovrà essere intesa come relativa alle funzionalità ed ai contenuti dei (alle modalità di rappresentazione dei contenuti nei) documenti di bilancio in ordine al consolidamento dei conti pubblici.

⁵⁴ Sul punto, vedi L. MERCATI, Armonizzazione dei bilanci pubblici e principi contabili, in www.federalismi.it, 2014, 4, la quale rileva, tra l'altro, che «l'esigenza di armonizzazione dei bilanci pubblici deriva dalla disomogeneità dei diversi ordinamenti contabili vigenti per le rispettive amministrazioni»; ed osserva: che «l'armonizzazione risponde al fine di garantire la leggibilità secondo uno stesso "linguaggio" delle informazioni contenute nei bilanci pubblici»; e che «attraverso l'armonizzazione, si tendono a soddisfare le pressanti esigenze informative connesse alle regole comunitarie, con particolare riferimento al patto di stabilità e crescita e alle procedure sui disavanzi eccessivi da esso previste».

⁵⁵ La stretta relazione (funzionalità) tra «armonizzazione dei bilanci pubblici», «coordinamento della finanza pubblica», «unità economica della Repubblica», osservanza degli obblighi economici e finanziari imposti dalle istituzioni comunitarie, ha (come detto)

Soluzione ragionevole ai profili di dubbio (di ordine generale⁵⁶) rilevati sembra quella, a Costituzione invariata, di ritenere cedevoli – rispetto al potere legislativo regionale in materia di contabilità - le disposizioni del d.lgs. n. 118/2011 insuscettibili di rientrare nella materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» (come sopra definita, in termini generali). Diversamente, risulterebbe irrimediabilmente vulnerata l'autonomia contabile delle regioni, in contrasto con il sistema delle autonomie definito in Costituzione: verrebbe a verificarsi, infatti, una situazione in cui le autonomie territoriali, pure a fronte di un indiscutibile rafforzamento costituzionale delle prerogative autonomistiche, si vedrebbero, tuttavia, sostanzialmente private di autonomia contabile, in quanto il potere legislativo nell'ambito della contabilità pubblica risulterebbe concentrato a livello statale. Tale prospettiva - pur così poco coerente con il sistema costituzionale delle autonomie (come definito da legge cost. n. 3/2001) – in verità, si è materializzata nell'ordinamento, in quanto, come si dirà meglio *infra*, il legislatore delegato, in sede di correzione e integrazione del d.lgs. n. 118/2011, ha aggiunto una terza parte (titolo III) che si intitola «ordinamento finanziario e contabile delle regioni»⁵⁷. Circostanza che conferma la tensione invasiva (rispetto agli spazi di competenza

trovato esplicitazione nell'ordinamento positivo: all'art. 2 d.lgs. n. 170/2006 (per rimanere alle fonti normative direttamente pertinenti rispetto alle questioni qui in rilievo), infatti, è stabilito che, ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica, la finanza di regioni ed enti locali concorre con la finanza statale al perseguimento degli obiettivi di convergenza e stabilità derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea, operando in coerenza con i vincoli che ne derivano in ambito nazionale, sulla base dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica (ai sensi degli artt. 117 e 119 Cost.). Il principio è ribadito all'art. 1, comma primo, legge n. 196/2009, ove si stabilisce che le amministrazioni pubbliche concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione europea e ne condividono le conseguenti responsabilità; con precisazione che il concorso al perseguimento di tali obiettivi si realizza secondo i principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica.

⁵⁶ Nel merito, deve essere detto che con il d.lgs. n. 118/2011 sono state stabilite sostanzialmente disposizioni relative ai documenti di bilancio, con esclusione (come accennato) di quelle riguardanti la «flessibilità degli stanziamenti di bilancio» (ma anche di altre, riguardanti profili di ordine gestionale). Prescrizioni incidenti sugli aspetti gestionali sono, invece, contenute negli allegati approvati con il suddetto decreto delegato, nei quali trovano esplicitazione i principi contabili generali e applicati.

⁵⁷ In verità, è stata aggiunta anche una quarta parte (titolo IV), che si intitola «adeguamento delle disposizioni riguardanti la finanza regionale e locale», e riguarda (quasi esclusivamente) la revisione e l'adeguamento dell'ordinamento contabile degli enti locali (disciplinato, come noto, della parte seconda del d.lgs. n. 267/2000).

delle regioni) che sta caratterizzando l'iniziativa legislativa statale: "invasioni" che vengono giustificate (come nel caso specifico) con richiami, molte volte forzati (e con dubbia osservanza del riparto delle competenze legislative), al coordinamento della finanza pubblica⁵⁸ ed alla armonizzazione dei bilanci pubblici, quali valori funzionali alle esigenze di tutela dell'unità economica della Repubblica⁵⁹: richiami che costituiscono manifestazione concreta

⁵⁸ Sulla questione, G. RIVISECCHI, *Il coordinamento della finanza pubblica*, cit., dopo un'accurata analisi anche della giurisprudenza costituzionale sulla delimitazione degli ambiti di operatività della materia, ha osservato, tra l'altro, che «dal punto di vista delle autonomie territoriali risulta piuttosto evidente che il quadro complessivo delle tendenze del legislatore – costituzionale e ordinario – appare tutt'altro che rassicurante, posto il carattere invasivo delle competenze regionali in larga parte riconducibile all'esercizio della funzione di coordinamento della finanza pubblica»: «la progressiva valorizzazione del carattere "finalistico" dell'azione di coordinamento ha infatti consentito al legislatore statale di andare ben al di là della determinazione dei principi di una – per quanto trasversale e peculiare – materia di potestà concorrente». Tuttavia, la dottrina ultima citata, pur rilevando un ricalibramento della «direttrice del coordinamento della finanza pubblica a tutto vantaggio del legislatore statale», ha ritenuto di escludere che ciò potesse significare che «si sia determinata un'effettiva deroga al riparto costituzionale delle competenze né, tanto meno, che l'azione combinata di legislatore e Corte costituzionale abbia finito per introdurre una vera e propria *supremacy clause* fondata sull'interpretazione delle norme di coordinamento della finanza pubblica talmente estensiva e invasiva dell'autonomia regionale da segnare una sospensione delle garanzie costituzionali di autonomia».

⁵⁹ Deve essere rilevato, peraltro, che la nuova ansia centralistica ha indotto il legislatore statale, nello sforzo di dare "copertura" ordinamentale ad interventi legislativi di indubbio carattere invasivo, ad esprimersi che una certa approssimazione. Ad esempio, all'art. 1, comma primo, d.lgs. n. 118/2011, si stabilisce che le disposizioni recate dallo stesso decreto «costituiscono principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'art. 117, comma terzo, Cost.» (in tal modo, si giustificava l'intervento legislativo statale); mentre al successivo terzo comma (del citato art. 1) si stabilisce che «il presente titolo contiene i principi in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro enti e organismi strumentali». Ora, dalle riportate disposizioni legislative risulterebbe che la «armonizzazione dei bilanci pubblici» sarebbe ricompresa nella materia «coordinamento della finanza pubblica». Si tratta di una impostazione errata, frutto di una lettura forzata del dato costituzionale: la circostanza che «armonizzazione dei bilanci pubblici» e «coordinamento della finanza pubblica» fossero due materie distinte risultava con chiarezza già dalla originaria formulazione dell'art. 117, comma terzo, Cost. (come sostituito dall'art. 3 legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3), ed ha trovato conferma della novella costituzionale del 2012, con lo "spostamento" (disposto dall'art. 3, comma primo, lett. a, legge cost. 20 aprile 2012, n. 1) della (sola) «armonizzazione dei bilanci pubblici» tra le materie di cui al secondo comma (lett. e) dell'art. 117 della Costituzione. Un ulteriore riscontro può essere rinvenuto nella circostanza (già riferita) che nel disegno di legge costituzionale di riforma della parte seconda della Costituzione, approvato dal Consiglio dei Ministri del 31 marzo 2014, è previsto lo "spostamento" della materia «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» tra quelle a legislazione esclusiva dello Stato di cui al secondo comma dell'art. 117: nell'ambito della lett. e) del secondo comma dell'art. 117, le materie «armonizzazione dei bilanci pubblici» e «coordinamento della finanza pubblica e del

della torsione neocentralista e unificatrice dell'ordinamento, che ha "ingabbiato" e rischia di svuotare il sistema costituzionale delle autonomie⁶⁰.

Come già accennato, deve essere osservato, infine, che il citato legislatore delegato non ha disposto l'abrogazione del d.lgs. n. 170/2006 né del d.lgs. n. 76/2000⁶¹: le disposizioni dei richiamati decreti delegati, tuttavia, con riguardo alla «armonizzazione dei bilanci pubblici», dovevano ritenersi caducate nella parte in cui risultassero incompatibili con quelle di cui al d.lgs. n. 118/2011. Ne deriva conclusivamente che, sulla base del sistema legislativo descritto (e fino all'entrata in vigore del decreto delegato correttivo), in materia di contabilità e bilanci, gli unici limiti che potevano venire al legislatore regionale sono quelli di cui ai principi costituzionali – stabiliti all'art. 81, ma anche agli artt. 41, 97 e 119 Cost. - e quelli di cui alle disposizioni di armonizzazione dei bilanci

sistema tributario» sono tenute distinte da un punto e virgola. Più convincente appare l'impostazione secondo cui la «armonizzazione dei bilanci pubblici» sarebbe esclusivamente funzionale rispetto al «coordinamento della finanza pubblica», purché tale impostazione sia intesa nel senso che la realizzazione della «armonizzazione dei bilanci pubblici» è condizione necessaria per la realizzazione del «coordinamento» (della finanza pubblica). In verità, entrambi i valori (di rilevanza costituzionale) sono funzionali alla tutela dell'unità economica dell'ordinamento ed alla osservanza dei vincoli economici e finanziari imposti dalle istituzioni comunitarie: la «armonizzazione», rilevando (come detto) sul piano della omogeneità delle informazioni; il «coordinamento», in considerazione della pluralità dei centri decisionali della spesa pubblica, con la finalità (in sostanza) di (porre le basi per) assicurare coerenza alle decisioni finanziarie pubbliche. Rimane, così, ampiamente giustificata la rilevanza costituzionale dei suddetti valori (anche in relazione alla «tutela dell'unità economica»); tuttavia, ciò non può giustificare – nppure mediante l'artificioso richiamo all'unità economica - la loro utilizzazione con finalità di "copertura" delle "invasioni" sempre più frequenti del legislatore statale in ambiti sottratti alla competenza dello Stato, e, perciò, compromissive delle autonomie costituzionalmente protette.

⁶⁰ Beninteso, l'opzione neocentralista può essere comprensibile – fermo restando che è in netta controtendenza rispetto allo spirito fortemente autonomistico che ha caratterizzato le riforme degli scorsi anni novanta, fino alla riforma costituzionale del 2001 - in una congiuntura fortemente recessiva, in cui la necessaria osservanza dei vincoli economici e finanziari stabiliti dalle istituzioni comunitarie impone maggiore attenzione (non ammette "distrazioni") nel governo dell'economia, nella gestione della spesa pubblica. Si tratta, tuttavia, di scelta che, soprattutto per il carattere di pervasività con cui si sta manifestando, renderebbe necessario un "adeguamento" costituzionale (in verità, avrebbe richiesto una preliminare traduzione costituzionale); pur dovendosi rilevare che attenzione, misura, virtuosità nel governo e nella gestione della cosa pubblica non sono incompatibili con la valorizzazione delle autonomie – anzi: tanto che lo stesso ordinamento, ancora fino ad una decina d'anni fa, era convinto del contrario.

⁶¹ Si è già detto che il d.lgs. n. 126/2014 (di integrazione e correzione del d.lgs. n. 118/2011), ha disposto (art. 77) l'abrogazione, a far data dal 1° gennaio 2015, (tra l'altro) sia del d.lgs. n. 76/2000 sia del d.lgs. n. 170/2006.

regionali risultanti dalla combinazione delle norme di cui agli artt. 3 ss. d.lgs. n. 170/2006 ed al d.lgs. n. 118/2011 (oltre quelli derivanti dai principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica, che ancora non hanno trovato specifica definizione).

6. Armonizzazione dei bilanci pubblici e regioni ad autonomia speciale. - L'impostazione sostenuta, peraltro, induce ad escludere che, con riguardo specifico al potere legislativo in materia di contabilità, possano esservi differenze tra regioni a statuto ordinario e regioni a statuto speciale, dovendosi ritenere che anche queste ultime siano tenute alla osservanza dei vincoli costituzionali ed alla coerenza con le disposizioni di armonizzazione dei bilanci pubblici e con i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica. E, a tal proposito, deve essere rilevato che, in effetti, il legislatore delegato in esame aveva previsto modalità sostanzialmente analoghe di recepimento della disciplina di cui al d.lgs. n. 118/2011 da parte delle regioni "ordinarie" e di quelle a statuto speciale (e delle province autonome di Trento e di Bolzano): infatti, per le prime è stabilito, all'art. 1, comma secondo, l'obbligo di adeguare con legge i propri ordinamenti alle disposizioni dello stesso decreto delegato, prevedendone, tuttavia, l'immediata e diretta applicazione ove le regioni non dovessero provvedere al suddetto adeguamento entro sei mesi dall'entrata in vigore dei decreti legislativi di cui all'art. 36, comma quinto⁶², sino all'adozione delle disposizioni regionali. Per le regioni a statuto speciale e per le province autonome di Trento e di Bolzano, nonché per gli enti locali che si trovano nelle stesse regioni speciali e province autonome, è

⁶² All'art. 36, comma quinto, d.lgs. n. 118/2011, è prevista l'adozione, in esito ai risultati della sperimentazione, di decreti legislativi (ai sensi dell'art. 2, comma settimo, legge n. 42/2009) integrativi e correttivi, con i quali sono definiti, tra l'altro: i contenuti specifici del principio della competenza finanziaria; i principi contabili applicati (di cui all'art. 3); il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato; la codifica della transazione elementare; gli schemi di bilancio; i criteri di individuazione dei programmi sottostanti le missioni; le metodologie comuni per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi di bilancio. Deve ritenersi che, in ogni caso, l'adeguamento da parte delle regioni debba necessariamente avvenire entro sei mesi dal termine di cui all'art. 2, comma settimo, legge n. 42/2009, ove è stabilito (in seguito alle modifiche, prorogative dei termini, introdotte dalla legge 8 giugno 2011, n. 85) che i decreti delegati integrativi e correttivi possono essere adottati entro tre anni dall'entrata in vigore dei decreti legislativi di cui al comma primo (nel caso in esame, entro tre anni dall'entrata in vigore del d.lgs. n. 118/2011, con la conseguenza che l'adeguamento deve avvenire entro tre anni e mezzo dall'entrata in vigore dello stesso d.lgs. n. 118/2011).

disposto, all'art. 37 d.lgs. n. 118/2011, che la decorrenza e le modalità di applicazione delle disposizioni di cui allo stesso delegato fossero stabilite, in conformità con i relativi statuti, con le procedure previste all'art. 27 legge n. 42/2009⁶³; anche in tal caso, tuttavia, era previsto (al secondo periodo del citato art. 37) la diretta applicazione – anche per regioni speciali e province autonome – delle disposizioni di cui al d.lgs. n. 118/2011 ove le suddette procedure non dovessero concludersi entro sei mesi dall'entrata in vigore dei decreti legislativi di cui all'art. 36, comma quinto, sino al completamento delle procedure medesime. La disposizione ultima riportata (secondo periodo del primo comma dell'art. 37) è stata dichiarata costituzionalmente illegittima da Corte cost., 2 luglio 2012, n. 178: la quale, ritenute applicabili le prescrizioni di cui all'art. 27 legge n. 42/2009 e rilevato che tale norma non prevede deroghe alle procedure pattizie ivi stabilite per rendere effettivo il concorso delle regioni a statuto speciale e delle province autonome di Trento e di Bolzano «al conseguimento degli obiettivi di perequazione e di solidarietà ed all'esercizio dei diritti e doveri da essi derivanti, nonché al patto di stabilità interno e all'assolvimento degli obblighi posti dall'ordinamento comunitario», ha statuito che la disposizione di cui al secondo periodo del citato art. 37 – prescrittiva, come visto, della diretta applicazione (nell'ipotesi prevista) alle regioni ad autonomia differenziata ed alle province autonome della disciplina di cui al d.lgs. n. 118/2011 – pur se a carattere transitorio, ecceda i limiti fissati dalla legge di delegazione, che «non consente eccezioni alla regola dell'adozione delle peculiari procedure "pattizie"»⁶⁴. In concreto, dalla statuizione

⁶³ All'art. 27, comma primo, legge n. 42/2009, è stabilito che le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano concorrono al conseguimento degli obiettivi di perequazione e di solidarietà ed all'esercizio dei diritti e doveri da essi derivanti, nonché al patto di stabilità interno e all'assolvimento degli obblighi posti dall'ordinamento comunitario, secondo criteri e modalità stabiliti da norme di attuazione dei rispettivi statuti da definire con le procedure previste negli statuti medesimi. Al successivo comma settimo è prevista l'istituzione (presso la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano) di un tavolo di confronto tra il Governo e ciascuna regione a statuto speciale e ciascuna provincia autonoma, al fine di assicurare (nel rispetto di ciascuna regione speciale e di ciascuna provincia autonoma) il rispetto delle norme fondamentali della legge n. 42/2009 e dei principi che da essa derivano. Tavolo che individua linee guida, indirizzi e strumenti per assicurare, tra l'altro, il concorso delle regioni speciali e delle province autonome agli obiettivi di perequazione e di solidarietà.

⁶⁴ Sul punto, la giurisprudenza costituzionale citata ha rilevato, tra l'altro, che, «in base alla legge n. 42 del 2009, tutte le disposizioni attuative della legge di delegazione (ivi

della Corte costituzionale richiamata⁶⁵ (che pure non si sottrae a profili di dubbio⁶⁶) consegue che le disposizioni di armonizzazione

comprese quelle dell'art. 2, che il d.lgs. n. 118 del 2011 dichiara espressamente di attuare) si applicano agli enti ad autonomia differenziata non in via diretta, ma solo se recepite tramite le speciali procedure previste per le norme di attuazione statutaria».

⁶⁵ Può essere osservato che la disposizione (di cui al secondo periodo dell'art. 37) prescrittiva della diretta (sia pure transitoria) applicazione a regioni speciali e province autonome (in caso di mancata conclusione, nel termine previsto, delle procedure pattizie) delle disposizioni di cui al d.lgs. n. 118/2011, aveva una sua ragionevolezza ed un sicuro ancoraggio ordinamentale. Il legislatore delegato, infatti, ha tenuto conto di alcuni profili di elementare considerazione: da un lato, ha considerato che la disciplina legislativa in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici potrà produrre gli effetti cui è destinata solo quando riuscirà a trovare applicazione generalizzata, e, anzi, la sua applicazione solo parziale è suscettibile di privarla di (ovvero di comprometterne la) utilità; da altro lato, che, in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, pur non potendosi negare a regioni speciali e province autonome spazi di disponibilità legislativa, tali spazi, tuttavia – proprio per le finalità della suddetta materia – non possono estendersi fino a contrastare ovvero a disattendere la disciplina stabilita dal legislatore statale (competente in via esclusiva). In considerazione di ciò, appariva ragionevole la previsione di un termine (peraltro, molto “comodo”) per la definizione delle procedure pattizie (di cui all'art. 27 legge n. 42/2009), che riusciva ad attribuire tempi certi alla effettività della armonizzazione dei bilanci pubblici, senza compromettere in via definitiva (agli enti ad autonomia differenziata) l'esercizio dei poteri autonomistici: infatti, il riportato secondo periodo del citato art. 37 prevedeva l'applicazione delle disposizioni di cui al d.lgs. n. 118/2011 «sino al completamento delle procedure» pattizie.

⁶⁶ In effetti, potevano essere individuati spazi entro i quali sviluppare la questione, dovendosi ritenere innegabile che anche le regioni ad autonomia differenziata siano tenute alla osservanza delle disposizioni di armonizzazione dei bilanci pubblici: e ciò perché, diversamente, sarebbe esposto a compromissione il pieno conseguimento delle finalità perseguite con la suddetta materia: la quale, come visto, è funzionale anche al coordinamento della finanza pubblica, ed insieme – «armonizzazione dei bilanci pubblici» e «coordinamento della finanza pubblica» - concorrono alla (sono importanti per la) tutela dell'unità economica della Repubblica (lo scrive il legislatore delegato scrutinato: art. 1, comma primo) ed alla realizzazione della concreta partecipazione delle amministrazioni pubbliche al concreto perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica nazionali, i quali, a loro volta, sono stabiliti in necessaria coerenza con le procedure ed i criteri fissati dall'Unione europea (art. 1 legge n. 196/2009; ma vedi anche art. 2 d.lgs. n. 170/2006: *sub* nota 53). Ora, posto che sia la tutela dell'unità economica della Repubblica sia il concorso delle regioni alla osservanza degli obblighi, «dei vincoli economici e finanziari» derivanti dall'Unione europea sono valori che trovano espressa tutela costituzionale (agli artt. 97, comma primo, 119, comma primo, e 120, comma secondo, Cost.); la protezione di tali valori (vincolanti anche per le regioni a statuto speciale) poteva giustificare (dare copertura costituzionale ad) una disposizione come quella di cui al secondo periodo dell'art. 37 d.lgs. n. 118/2011, la quale, volta unicamente a dare tempi certi all'adeguamento delle regioni a statuto speciale alle disposizioni di armonizzazione dei bilanci pubblici (in funzione della tutela dei richiamati valori costituzionali), non era elusiva delle prescrizioni di cui all'art. 27 legge n. 42/2009, ma solo acceleratoria (ed assicurativa) delle procedure ivi richiamate: in quanto, come visto, la disposizione in esame comunque non impediva in via definitiva l'esercizio del potere legislativo delle regioni speciali, le quali, quindi, avrebbero potuto evitare (ovvero limitare) il

dei bilanci pubblici di cui al d.lgs. n. 118/2011 non saranno applicabili a regioni speciali e province autonome di Trento e di Bolzano, ed agli enti locali ricompresi nei rispettivi territori, sino al compimento delle procedure pattizie (di "recepimento") di cui all'art. 27 legge n. 42/2009⁶⁷. La qual cosa implica, evidentemente, che la suddetta armonizzazione si espone al rischio di essere parziale⁶⁸: il che, per i profili di indeterminatezza che è suscettibile di introdurre nel sistema contabile pubblico, oltre ad apparire dubbiamente compatibile con le ragioni che hanno indotto l'ordinamento a riconoscere rilevanza costituzionale alla armonizzazione dei bilanci pubblici (peraltro, con attribuzione della relativa "competenza" legislativa allo Stato in via esclusiva), risulta poco conciliabile con le finalità stesse della "armonizzazione", rendendo concreto, per altro verso, il rischio che ne rimangano vanificati ovvero gravemente compromessi gli effetti che è destinata a produrre. Si tratta di profili di facile constatazione, già solo se si considera che, come detto, le disposizioni di cui al d.lgs. n. 118/2011 - secondo quanto espressamente stabilito all'art. 1, comma primo - costituiscono principi fondamentali del

sacrificio delle prerogative autonomistiche attivando tempestivamente le procedure per il recepimento delle disposizioni armonizzative dei bilanci pubblici.

⁶⁷ Deve essere rilevato che in sede di correzione e integrazione del d.lgs. n. 118/2011, il legislatore delegato, all'art. 79 d.lgs. n. 126/2014, tenendo conto della statuizione della giurisprudenza costituzionale citata, si è limitato a stabilire che la decorrenza e le modalità di applicazione delle disposizioni di cui allo stesso decreto «nei confronti delle regioni a statuto speciale e delle province autonome di Trento e Bolzano, nonché nei confronti degli enti locali ubicati nelle medesime regioni speciale e province autonome, sono stabilite, in conformità con i relativi statuti, con le procedure previste dall'art. 27 legge n. 42/2009».

⁶⁸ Deve essere rilevato un ulteriore argomento che (a conferma della opportunità della disposizione dichiarata incostituzionale) milita nel senso di ritenere necessario (obbligatorio) il tempestivo recepimento da parte del regioni ad autonomia differenziata delle disposizioni di armonizzazione dei bilanci pubblici. Si è detto che la «armonizzazione dei bilanci pubblici» è funzionale al «coordinamento della finanza pubblica»: considerato che quest'ultimo è funzionale, a sua volta, alla osservanza del principio del pareggio di bilancio di cui all'art. 81 Cost., ne consegue che l'attuazione (il recepimento) delle disposizioni di armonizzazione dei bilanci rende possibile la realizzazione del suddetto pareggio di bilancio. Ora, la circostanza che le regioni ad autonomia differenziata non possono sottrarsi alla osservanza del principio del pareggio del bilancio (e che le disposizioni di cui alla legge cost. n. 1/2012 e di cui agli artt. 9 ss. legge n. 243/2012 sono direttamente applicabili alle suddette regioni) impone che le regioni speciali sono tenute all'immediato, tempestivo, recepimento delle disposizioni di armonizzazione dei bilanci pubblici, la cui mancata applicazione è suscettibile non solo di compromettere (tra l'altro) l'osservanza dei vincoli economici e finanziari stabiliti dalle istituzioni comunitarie, ma anche di pregiudicare la realizzazione del principio del pareggio di bilancio.

coordinamento della finanza pubblica (ai sensi dell'art. 117, comma terzo, Cost.), e sono finalizzate alla tutela dell'unità economica della Repubblica italiana (ai sensi dell'art. 120, comma secondo, Cost.) e ad assicurare il concorso di regioni ed enti locali alla osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea (art. 119, comma primo, Cost.). Ora, risulta evidente come un'applicazione solo parziale della disciplina di cui al d.lgs. n. 118/2011 – cui, in effetti, potenzialmente può rimanere sottratta una parte significativa del Paese (dal punto di vista territoriale ed istituzionale: le cinque regioni ad autonomia differenziata e gli enti in esse comprese) – sia suscettibile, da un lato, di neutralizzare ovvero di rendere solo formali, le dichiarate finalità di protezione dell'unità economica, anche in funzione della quale hanno trovato sanzione costituzionale l'armonizzazione dei bilanci pubblici e il coordinamento della finanza pubblica, e sono state deliberate le disposizioni di cui al decreto delegato in esame; e, da altro lato, di rendere vani gli sforzi di armonizzazione (dei bilanci pubblici) e di coordinamento (della finanza pubblica) compiuti dagli altri enti istituzionali, in quanto i suddetti valori possono riuscire ad essere funzionali alle finalità loro proprie solo ove trovino attuazione generalizzata⁶⁹. Deve pur essere osservato che la questione

⁶⁹ In verità, vi è un ulteriore profilo di criticità, che riguarda l'effettivo (ovvero la qualità del) recepimento da parte delle regioni ad autonomia differenziata delle disposizioni di armonizzazione di bilanci pubblici. Dovendosi escludere che le modalità di recepimento previste dalle disposizioni statutarie (richiamate all'art. 27 legge n. 42/2009 ed applicabili, secondo quanto ritenuto dalla giurisprudenza costituzionale ultima citata, anche d.lgs. n. 118/2011) abbiano carattere solo formale, ma che, anzi, al contrario, le procedure pattizie ivi previste costituiscano sede di confronto (tra le diverse istituzioni) in ordine alle modalità (e, quindi, alla qualità) del recepimento; si deve ammettere che, in quella sede, si possa stabilire una applicazione (ovvero un recepimento) solo parziale della disciplina: con riguardo al caso specifico, vi potrebbero essere, quindi, regioni a statuto speciale che stabiliscano disposizioni di armonizzazione dei bilanci diverse rispetto a quelle recate dal d.lgs. n. 118/2011. Ora, il profilo problematico riguarda l'individuazione dei limiti di estensione dell'intervento derogatorio ovvero modificativo della regione speciale. Deve essere rilevato che, sul punto specifico, lo "spostamento" della «armonizzazione dei bilanci pubblici» tra le materie a legislazione statale ha introdotto elementi di complicazione: si tratterà di verificare quale sarà l'intensità della disciplina che sarà adottata dal legislatore statale: è certo, tuttavia, che quanto più sarà "dettagliata" la disciplina stabilita dal legislatore statale, tanto più (comprensibilmente) sarà significativo l'intervento "derogatorio" (ovvero la parzialità del recepimento), essendo ben ragionevole che le regioni ad autonomia differenziata possano discostarsi dalle prescrizioni di dettaglio. Diverso sarebbe se il legislatore statale si limitasse (come sostanzialmente si è limitato con il d.lgs. n. 118/2011) a stabilire i principi fondamentali della materia (come aveva previsto il legislatore costituzionale della riforma del 2001, che, infatti, come detto, aveva annoverato la «armonizzazione dei bilanci pubblici» tra le materie a legislazione concorrente

(obiettivamente problematica nelle sue potenzialità) sta trovando progressivo, ma ancora molto parziale, ridimensionamento in termini pratici: infatti, al momento, solo in Sicilia, con legge reg. Sicilia 12 gennaio 2012, n. 7, dopo aver stabilito la partecipazione della regione e dei suoi organismi strumentali alla sperimentazione di cui all'art. 36 d.lgs. n. 118/2011, è stato espressamente disposto (art. 2) che, nel periodo di sperimentazione e fino a quando non sia approvata la riforma della contabilità regionale e degli enti regionali, in Sicilia troveranno applicazione le disposizioni di cui al d.lgs. n. 118/2011⁷⁰. Resta criticabile, in ogni caso, il ritardo delle altre regioni a statuto speciale nel definire le rispettive discipline in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, le quali, per le ragioni evidenziate, devono necessariamente essere coerenti con le disposizioni di cui al d.lgs. n. 118/2011⁷¹.

di cui all'art. 117, comma terzo, Cost.): obiettivamente, anche in sede politica (la sede istituzionale del confronto in ordine al recepimento), sarebbe stato difficile per la regione speciale giustificare un discostamento rispetto alla disciplina generale stabilita dal legislatore statale, anche in considerazione del fatto che l'inosservanza dei principi fondamentali sarebbe suscettibile di impedire gli effetti che la suddetta materia è destinata a produrre, con conseguenze gravemente pregiudizievoli per il sistema finanziario complessivo. In conclusione sul punto, deve ritenersi che, comunque, le regioni ad autonomia differenziata, in sede di recepimento della disciplina, non possono disattendere i principi della armonizzazione dei bilanci pubblici stabiliti dal legislatore statale: resterà da comprendere quali siano le disposizioni che hanno valenza di principio. Le regioni a statuto ordinario, invece, in seguito allo "spostamento" della materia tra quelle di competenza del legislatore statale (art. 117, comma secondo, Cost.), saranno tenute ad osservare integralmente la disciplina dell'armonizzazione dei bilanci pubblici stabilita dallo Stato.

⁷⁰ Anche la regione Sardegna si sta attivando concretamente per dare avvio al recepimento delle disposizioni di cui al d.lgs. n. 118/2011: in particolare, la Giunta regionale, con deliberazione 3 giugno 2014, n. 20/16, ha stabilito di approvare un atto di indirizzo politico-amministrativo che prevede, tra l'altro: entro il 30 settembre 2014, l'introduzione nel disegno di legge finanziaria di una norma ad hoc che autorizzi l'applicazione in via esclusiva dei principi e delle regole contabili di armonizzazione recate dal d.lgs. n. 118/2011, in luogo di quelle previste dal sistema contabile previgente, con particolare riguardo al principio contabile generale e al principio contabile applicato della competenza finanziaria potenziale; entro il 31 ottobre 2014, la definizione dello schema di bilancio strutturato, con riguardo alle spese, per missioni, programmi e macroaggregati, e, con riguardo alle entrate, per titoli, tipologie e categorie; e la riclassificazione del piano dei conti sulla base delle disposizioni di cui al d.lgs. n. 118/2011.

⁷¹ Sugli aspetti generali del d.lgs. n. 118/2001, R. PEREZ, *Conti uniformi e vincoli finanziari nel governo della finanza locale*, in www.irpa.eu, ha osservato che l'obiettivo di ottenere, attraverso l'armonizzazione, una lettura trasparente dei bilanci degli enti locali, che dia conto delle loro spese, appare ancora lontana: «perché, sotto un profilo obiettivo, gli enti locali agiscono anche per mezzo di società controllate, incontrando, però, numerose difficoltà nell'acquisizione dei loro bilanci (e persino delle informazioni sugli andamenti finanziari)»; e «sotto un profilo politico, perché le società controllate nascondono ingenti perdite – le cifre

7. Il decreto correttivo. Vulnerazione dell'autonomia contabile delle regioni. – Come accennato, il Governo ha approvato il decreto delegato di integrazione e correzione del d.lgs. n. 118/2011⁷², e, in data 28 agosto 2014, è stato pubblicato in Gazzetta ufficiale il d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126 (recante disposizioni integrative e correttive del d.lgs. n. 118/2011), nel quale, in sostanza, hanno trovato codificazione gli elementi risultati dalla sperimentazione ritenuti rilevanti in funzione del miglioramento dei sistemi contabili degli enti territoriali. Ci si soffermerà in altra sede sugli elementi di novità introdotti dal legislatore correttivo; pur potendo già osservare che va registrata, nel complesso, una buona tenuta della disciplina stabilita dal citato legislatore delegato della armonizzazione della contabilità di regioni ed enti locali⁷³. Si vogliono, ora, sviluppare, alcune osservazioni su un aspetto del tutto nuovo introdotto in sede di correzione e integrazione del d.lgs. n. 118/2011: infatti, nel decreto delegato appena approvato, n. 126/2014, il Governo ha aggiunto (rispetto al citato decreto n. 118) un terzo titolo nel quale trova disciplina l'ordinamento finanziario e contabile delle regioni e sono recate disposizioni (anche di dettaglio) riguardanti non solo i profili e gli istituti di bilancio, ma anche la gestione finanziaria ed i controlli⁷⁴. Rimanendo agli aspetti generali della questione, e rilevato preliminarmente che mai in precedenza il legislatore statale

oscillano tra i 40 e i 60 miliardi di euro - che un consolidato metterebbe in luce, mostrando una discordanza tra dati reali e dati ufficiali». L'obbligo per regioni ed enti locali di redigere il bilancio consolidato costituisce uno degli elementi di novità introdotti dal d.lgs. n. 118/2011: si tratterà, ora, di vedere come i suddetti enti sapranno dare attuazione alle nuove disposizioni introdotte dal legislatore delegato; può essere utile rilevare, in proposito, che l'introduzione, nel sistema contabile degli enti territoriali, della contabilità economica e dei controlli gestionali risale, ormai, a circa venti anni fa, e, tuttavia, i miglioramenti nel funzionamento del sistema contabile pubblico (in termini di risultati gestionali, di leggibilità e confrontabilità dei dati di bilancio, di programmazione finanziaria) sono stati, nel complesso, piuttosto lievi.

⁷² Come detto, il decreto correttivo è stato approvato dal Consiglio dei ministri in data 8 agosto 2014; la qual cosa, peraltro, lascia anche dubitare della osservanza del termine di tre anni stabilito (per l'approvazione di decreti legislativi integrativi e correttivi) all'art. 2, comma settimo, legge n. 42/2009.

⁷³ Sul sistema contabile delle regioni e degli enti locali in seguito al d.lgs. n. 118/2011, vedi L. SAMBUCCI, La contabilità degli enti territoriali ed istituzionali, in AA.VV., Contabilità di Stato e degli enti pubblici, cit., 295.

⁷⁴ Deve essere rilevato che anche nel d.lgs. n. 118/2011 vi è un titolo III, ma riguarda le disposizioni finali e transitorie: nulla a che vedere, insomma, con l'ordinamento finanziario e contabile delle regioni disciplinato (per la prima volta) dal d.lgs. n. 126/2014 in sede di correzione e integrazione.

si era spinto fino alla definizione dell'ordinamento finanziario e contabile delle regioni⁷⁵; deve essere osservato che la nuova disciplina recata al titolo III del decreto legislativo integrativo e correttivo del d.lgs. n. 118/2001, già solo negli aspetti generalissimi, si espone a diversi profili di dubbia costituzionalità.

Un primo ordine di dubbio riguarda l'eccesso di delega. Come visto, infatti, la delega legislativa è stata conferita, ai dell'art. 2, comma primo, legge n. 42/2009, al fine di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle regioni e degli enti locali e i relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica. Fermo restando quanto già osservato in ordine alla difficile compatibilità dei riportati profili finalistici della delega legislazione rispetto alla sfera di operatività della materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» (rientrante nella competenza del legislatore statale), risulta complicato riuscire ad individuare, nell'ambito del portato teleologico definito dalla disposizione ultima citata, spazi positivi su cui fondare una delega legislativa riguardante l'approvazione della disciplina dell'ordinamento finanziario e contabile delle regioni⁷⁶. E lo stesso deve dirsi pur considerando i principi ed i criteri direttivi per l'attuazione della suddetta delega, definiti all'art. 2, comma secondo, lett. h), legge n. 42/2009, ove non sono ravvisabili indicazioni che riconducano all'ordinamento finanziario e contabile delle regioni (e degli enti

⁷⁵ Come visto, il legislatore statale, nel rispetto dell'autonomia contabile delle regioni, si è sempre limitato a stabilire principi volti a dare coordinamento ai (sostanzialmente, ad armonizzare i) sistemi contabili pubblici: si è già detto che con legge n. 335/1976, sono stati stabiliti «principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni»; e, successivamente, lo stesso si è fatto con d.lgs. n. 76/2000 (recante «principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni»), al fine di adeguare (armonizzare) il sistema di bilancio delle regioni alla riforma del bilancio dello Stato che era stata introdotta dalla legge n. 94/1997. In entrambi i casi, quindi – e in un contesto ordinamentale in cui il legislatore statale era competente praticamente su tutto e le autonomie regionali non avevano ancora conosciuto il rinforzo introdotto da legge cost. n. 3/2001 – lo Stato si era limitato a stabilire i principi fondamentali della disciplina dei documenti di bilancio (in senso ampio: e, quindi, anche i rendiconti) delle regioni. Peraltro, gli interventi legislativi richiamati riescono ad essere dimostrativi di come l'ordinamento abbia sempre avuto ben presente il “problema” (la necessità, in relazione ai diversi profili già evidenziati) della omogeneità dei documenti di bilancio ai diversi livelli istituzionali.

⁷⁶ Il legislatore della legge delega, anzi, ha precisato esplicitamente che la delega legislativa riguardava l'armonizzazione dei bilanci («i sistemi contabili e gli schemi di bilancio») degli enti territoriali.

territoriali, in generale)⁷⁷. In verità, la possibilità che il legislatore statale, con la legge n. 42/2009, abbia inteso conferire una siffatta delega legislativa è esclusa dalla circostanza che, all'epoca dell'entrata in vigore della citata legge delega, la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» rientrava tra quelle a legislazione concorrente: per cui la competenza del legislatore statale, in ogni caso, era circoscritta alla definizione dei principi fondamentali: con la conseguenza che, anche a voler ritenere che la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» fosse comprensiva dell'intero sistema contabile pubblico, il legislatore statale sarebbe stato competente "solo" a stabilirne i principi fondamentali⁷⁸. D'altra parte, che l'ordinamento finanziario e contabile delle regioni (e degli enti locali⁷⁹) esulasse dalle intenzioni del legislatore della delega è circostanza che trova conferma nella mancanza, tra i principi ed i criteri di attuazione (di cui all'art. 2, comma secondo, lett. h, legge n. 42/2009), di indicazioni riguardanti la gestione finanziaria: trattandosi, come visto, di prescrizioni direttive volte, essenzialmente, a dare omogeneità ai contenuti dei documenti di

⁷⁷ Anzi, proprio l'articolata indicazione dei principi e dei criteri generali – (quasi) tutti a carattere "armonizzativo" - per l'attuazione della delega (vedi *supra*, *sub* paragrafo 5 e nota 41) offre un ulteriore argomento in senso contrario a quello perseguito dal legislatore delegato della integrazione e correzione del d.lgs. n. 118/2011. In ogni caso, il legislatore non poteva non precisare che oggetto della delega legislativa era la disciplina dell'ordinamento finanziario e contabile delle regioni. Così come è avvenuto quando, all'art. 4, comma secondo, legge 23 ottobre 1992, n. 421, è stata conferita la delega al Governo per il riordino dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali; rispetto alla quale il legislatore, nella definizione dei principi e dei criteri per l'attuazione della delega, si è sostanzialmente limitato ad imporre (art. 4, comma secondo, lett. a) la «armonizzazione con i principi della contabilità generale dello Stato» (e richiamando espressamente, per il resto, l'introduzione graduale della contabilità economica).

⁷⁸ Peraltro, la circostanza che nella legge delega n. 42/2009 e nel decreto attuativo n. 118/2011 non sia contenuto alcun riferimento all'ordinamento finanziario e contabile delle regioni (e neppure degli enti locali) è dimostrativa di come lo stesso legislatore statale fosse consapevole che la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» non potesse essere ritenuta come comprensiva dell'intero sistema contabile degli enti territoriali: diversamente, già nella individuazione dell'oggetto della delegazione legislativa, avrebbe dato indicazioni in ordine alla definizione dei principi fondamentali dell'ordinamento finanziario e contabile delle regioni (ed alla integrazione di quello degli enti locali) ovvero lo avrebbe fatto (nel senso che avrebbe stabilito di principi fondamentali) in sede di attuazione della delega (ove le prescrizioni direttive fossero state ritenute suscettibili di essere comprensive della disciplina dell'ordinamento finanziario degli enti territoriali).

⁷⁹ Come accennato, il citato decreto delegato correttivo (n. 126/2014) comprende anche un titolo IV nel quale sono recate (segnatamente, all'art. 74) ampie integrazioni all'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali (di cui, come noto, alla parte seconda del d.lgs. n. 267/2000).

bilancio (a carattere preventivo e consuntivo) ed uniformazione alle tecniche di rappresentazione dei dati finanziari ed economici negli stessi documenti⁸⁰. Ne consegue che, per quanto qui rileva, la disciplina, da parte del legislatore delegato della correzione del d.lgs. n. 118/2011, dell'ordinamento finanziario e contabile delle regioni appare dubbiamente compatibile rispetto ai precetti di cui all'art. 76 Cost., trattandosi di profili che esorbitano dall'oggetto della delega legislativa conferita⁸¹.

⁸⁰ I dubbi rimarrebbero irrisolti anche a voler considerare che l'estensione della disciplina delegata sia stata determinata dallo "spostamento" della «armonizzazione dei bilanci pubblici» tra le materie a legislazione esclusiva statale, e, cioè, da un fatto che si è verificato successivamente al conferimento della delega legislativa. Fermo restando che il richiamato "spostamento" non ha determinato un ampliamento della sfera di operatività della materia ma "solo" un ampliamento del potere legislativo statale nell'ambito della stessa materia; proprio siffatta eventualità conferirebbe che la disciplina ordinamentale introdotta dal d.lgs. n. 126/2011 sia stata adottata in difetto di delega (e in difetto di principi e criteri direttivi per l'attuazione). Per cui anche ove si volesse ritenere, sulla base di una interpretazione (molto) estensiva delle materie «armonizzazione dei bilanci pubblici» e «coordinamento della finanza pubblica» (vedi *infra*), che il legislatore statale sia competente a disciplinare l'ordinamento finanziario e contabile delle regioni; ciò non sarebbe potuto avvenire, tale disciplina non poteva essere adottata sulla base della delega di cui all'art. 2 legge n. 42/2009, ma avrebbe imposto il conferimento di una nuova, specifica delega legislativa.

⁸¹ Di ciò, peraltro, era consapevole il legislatore attuativo della delega legislativa richiamata: infatti, come detto, nel d.lgs. n. 118/2011 non è contenuto alcun riferimento all'ordinamento finanziario e contabile delle regioni (e neppure degli enti locali). Sotto altro profilo di dubbio, deve essere rilevato che l'aggiunta, in sede di integrazione e correzione, di una disciplina che non era prevista nel d.lgs. n. 118/2011, autorizza perplessità in ordine alla possibilità di ricondurre il decreto delegato correttivo nell'ambito delle previsioni di cui all'art. 2, comma settimo, legge n. 42/2009, dovendosi ritenere che anche lo spazio integrativo sia circoscritto al completamento di disposizioni (ovvero discipline) contenute nel provvedimento legislativo oggetto di revisione ("decreto principale"). Nel caso in esame, la disciplina recata nel titolo III (come introdotto dal d.lgs. n. 126/2014) è del tutto nuova rispetto al d.lgs. n. 118/2011 (ma anche rispetto al sistema giuridico complessivo: mai, infatti, come detto, il legislatore statale si era spinto fino alla disciplina dell'ordinamento finanziario e contabile delle regioni): è come se si trattasse, in sostanza, di una prima attuazione della delega di cui all'art. 2 legge n. 42/2009, la quale, quindi, anche ove si volesse ritenere compresa nell'oggetto della delegazione legislativa, avrebbe trovato attuazione in ritardo rispetto al termine di trenta mesi stabilito all'art. 2, comma primo. In termini generali sulla questione, vedi M. RUOTOLO, *I limiti della delegazione legislativa integrativa e correttiva*, in AA.VV., *La delega legislativa*, Milano, 2009, 41, il quale, rilevato lo strettissimo legame tra decreto principale e decreti integrativi e correttivi, ha osservato che correzione e integrazione non possono che riferirsi a ciò che è stato disciplinato nel decreto principale: on la conseguenza che «il termine per la prima attuazione della delega dovrebbe ritenersi invalicabile da un decreto che, pur espressamente qualificato come integrativo e/o correttivo, non si limiti ad apportare modifiche di dettaglio». In tal senso, anche Corte cost. 2001, n. 206, in Giur. cost., 2001, la quale ha precisato, tra l'altro, che la delega correttiva e integrativa attribuisce la «possibilità di apportare modifiche di

Un ulteriore profilo di dubbia costituzionalità deve essere rilevato in relazione all'art. 117 Cost., potendosi ritenere che la disciplina, da parte del legislatore statale, dell'intero ordinamento finanziario e contabile delle regioni costituisca violazione del sistema di riparto delle competenze legislative come definito in Costituzione. Come visto, in sede di integrazione e correzione del d.lgs. n. 118/2011, il legislatore statale ha introdotto – del tutto innovativamente rispetto al “decreto principale” – la disciplina ordinamentale della contabilità delle regioni. A fondamento della “espansione” dell'esercizio del potere normativo, è stato posto lo “spostamento” (come detto, disposto dall'art. 3, lett. a, legge cost. n. 1/2012) della «armonizzazione dei bilanci pubblici» tra le materie a legislazione esclusiva dello Stato: ed infatti, all'art. 1, comma primo, d.lgs. n. 118/2011, come sostituito dall'art. 1, comma primo, lett. a), d.lgs. n. 126/2014, è ora espressamente richiamato l'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost.⁸², quale riferimento costituzionale per la disciplina della «armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio» delle regioni e degli enti locali (e dei loro enti ed organismi strumentali)⁸³. Il richiamato “spostamento” della «armonizzazione dei bilanci pubblici» è stato inteso come attributivo allo Stato di potere legislativo in relazione alla disciplina ordinamentale di ogni aspetto della contabilità delle regioni e degli enti locali. Tuttavia, si è già avuto modo di rilevare⁸⁴ come la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» non può essere ritenuta come

dettaglio al corpo delle norme delegate. Ciò che conta è che si intervenga solo in funzione di correzione o integrazione delle norme delegate già emanate».

⁸² Come visto, ora (in seguito alla modifica introdotta dall'art. 3, lett. a, legge cost. n. 1/2012), all'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost. è espressamente richiamata anche la «armonizzazione dei bilanci pubblici».

⁸³ Non può farsi a meno di rilevare, sul punto specifico, un primo elemento di forte incongruenza tra il d.lgs. n. 118/2011 ed il d.lgs. n. 126/2014, significativo perché dimostrativo delle incertezze (della confusione) del legislatore statale in ordine alla distinzione tra le materie «armonizzazione dei bilanci pubblici» e «coordinamento della finanza pubblica»: infatti, mentre nel decreto correttivo il fondamento della disciplina delegata è indicato nella «armonizzazione dei bilanci pubblici»; all'art. 1, comma primo, del “decreto principale”, invece, si richiamava espressamente il «coordinamento della finanza pubblica» (vedi *sub* nota 57), e solo al successivo terzo comma (del citato art. 1) si faceva riferimento alla «armonizzazione dei bilanci pubblici». Può essere utile rilevare anche che, in seguito alle modificazioni introdotte dal decreto correttivo, nel d.lgs. n. 118/2011 non vi è più alcun riferimento al «coordinamento della finanza pubblica», che nella formulazione originaria del “decreto principale” (rimasta vigente fino all'intervento del legislatore correttivo) costituiva il fondamento dell'intera disciplina delegata.

⁸⁴ Vedi *sub* paragrafo 5.

comprensiva di tutti i profili della contabilità pubblica⁸⁵; più correttamente, come detto, il suo ambito di operatività deve ritenersi circoscritto agli aspetti che riguardano i documenti di bilancio (previsionali e consuntivi)⁸⁶, al fine di dare omogeneità ai loro contenuti ed uniformazione alle modalità di rappresentazione contabile dei dati finanziari, in funzione della migliore leggibilità dei documenti stessi e confrontabilità delle decisioni finanziarie e delle informazioni in essi esposte⁸⁷. Sulla base di tale impostazione, l'attribuzione, in via esclusiva, al legislatore statale della competenza in materia di «armonizzazione dei bilanci pubblici» è insuscettibile (non solo di determinare il superamento dei dubbi sollevati in relazione alla compatibilità con la materia dello stesso oggetto della delega legislativa⁸⁸, ma anche) di estendere il potere legislativo dello Stato all'intero ordinamento contabile delle regioni: di sicuro, infatti, ad esempio, la suddetta competenza legislativa non potrebbe riguardare gli aspetti relativi alla gestione finanziaria ed ai controlli. Lo «spostamento» della «armonizzazione dei bilanci pubblici» tra le materie attribuite alla competenza legislativa esclusiva dello Stato è suscettibile di produrre un unico effetto: il potere legislativo statale nella suddetta materia non è più limitato alla definizione dei principi fondamentali ma è esteso alla disciplina

⁸⁵ In tal senso è, peraltro, il parere espresso dalle regioni, recepito nell'intesa in sede di Conferenza unificata (approvata nella riunione del 3 aprile 2014, le quali hanno ribadito di ritenere irrinunciabile la potestà legislativa regionale in materia di contabilità, «al fine di conservare la propria autonomia contabile»; ed hanno chiesto, tra l'altro, «di considerare la competenza esclusiva dello Stato in materia di "armonizzazione dei bilanci pubblici" non estensibile alla "materia contabile"».

⁸⁶ Si ribadisce: diversamente, il legislatore costituzionale avrebbe utilizzato espressioni diverse e più coerenti rispetto alla finalità perseguita: come, ad esempio, «armonizzazione dei sistemi contabili pubblici» oppure «degli ordinamenti contabili pubblici».

⁸⁷ Peraltro, una impostazione corretta, e più coerente con il sistema costituzionale delle autonomie, della questione indurrebbe a ritenere, in considerazione delle finalità (armonizzative) della materia, che la sfera di operatività della «armonizzazione dei bilanci pubblici» non si estenda alla disciplina di dettaglio dei documenti di bilancio, ma sia circoscritta alla definizione della disciplina di principio: la qual cosa escluderebbe la possibilità di vulnerazione dell'autonomia contabile delle regioni, la quale, anche sui richiamati aspetti specifici della contabilità (i documenti di bilancio, previsionali e consuntivi), troverebbe espressione nella disciplina dei profili di dettaglio.

⁸⁸ Come rilevato, l'espressione «armonizzazione dei sistemi contabili», di cui al d.lgs. n. 118/2011 (secondo la delega di cui all'art. 2 legge n. 42/2009), ha una portata più ampia rispetto allo spazio di operatività che può essere riconosciuto alla materia «armonizzazione dei bilanci pubblici», richiamata in Costituzione (come detto, art. 117, comma secondo, lett. e, Cost.).

dell'intera materia⁸⁹. Niente, insomma, che potesse autorizzare il legislatore statale a disciplinare l'ordinamento finanziario e contabile delle regioni (ma neppure quello degli enti locali, se non limitatamente ai profili riguardanti i documenti di bilancio). Ne consegue, in relazione al profilo di dubbio prospettato, che, disciplinando – con riferimento alle regioni (ma, si ripete, anche agli enti locali) - gli aspetti riguardanti la gestione finanziaria ed i controlli, il legislatore statale abbia esorbitato rispetto alle competenze legislative riservate di cui all'art. 117, comma secondo, Cost. (ed invaso, inevitabilmente, sfere di competenza del legislatore regionale e di autonomia delle regioni)⁹⁰.

Peraltro, come accennato, l'impostazione sostenuta⁹¹ trova riscontro nella circostanza che nel d.lgs. n. 118/2011 manchi ogni riferimento all'ordinamento finanziario e contabile delle regioni (e

⁸⁹ Infatti, lo "spostamento" della materia tra quelle rientranti nella competenza legislativa esclusiva dello Stato, non ha determinato un ampliamento della (sfera di operatività della) materia stessa – che è sempre esattamente quella: «armonizzazione dei bilanci pubblici»; ha "solo" ampliato le competenze del legislatore statale nell'ambito della suddetta materia: competenze ora, per effetto dello "spostamento", estese alla disciplina dell'intera materia, e non più limitata alla definizione dei principi fondamentali. Peraltro, la circostanza che, con la modifica introdotta con legge cost. n. 1/2012, il legislatore costituzionale si sia limitato a "spostare" la materia senza modificarne la denominazione riesce ad essere dimostrativa della circostanza che l'intenzione non era quella "trasformare" la materia, ampliandone la sfera di operatività della materia (nel qual caso, sarebbe stata modificata la denominazione), ma quella di ampliare il potere legislativo statale nell'ambito della stessa materia.

⁹⁰ In senso diverso, deve essere rilevato che, in ordine la disciplina ordinamentale introdotta dal richiamato decreto correttivo, nessuna obiezione è venuta dalla Corte dei conti, la quale, anzi, in sede di audizione avanti la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, ha ritenuto «del tutto corretta l'introduzione nel d.lgs. n. 118 del titolo III di una compiuta disciplina dell'ordinamento finanziario e contabile delle regioni coerentemente con la cessazione della loro competenza normativa di rango primario», rilevando criticamente come, «in virtù di una malintesa autonomia», ogni regione si fosse dato un proprio ordinamento contabile ed avesse adottato un proprio modello di bilancio» (Corte conti, sezione delle autonomie, 29 maggio 2014, Audizione sullo schema di d.lgs. recante "disposizioni integrative e correttive del d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118", in www.cortedeiconti.it, 10). Deve pur essere osservato che, se è vero che ciascuna regione si è dotata di un proprio ordinamento contabile (come, peraltro, era necessario che fosse), è altrettanto vero che ciò è avvenuto (e doveva avvenire) nel rispetto (oltre che dei principi costituzionali) della disciplina di principio stabilita dal legislatore statale (come detto, d.lgs. n. 76/2000, e, prima, legge n. 335/1976) e nell'esercizio dell'autonomia contabile di cui le regioni erano (e sono) titolari: né lo Stato ha mai contestato la titolarità in capo alle regioni di autonomia contabile, di cui l'adozione dell'ordinamento contabile costituisce naturale esplicazione.

⁹¹ Come detto, nel senso di ritenere il potere legislativo statale in materia di «armonizzazione dei bilanci pubblici» limitato alla disciplina dei profili riguardanti i documenti di bilancio, a carattere previsionale e consuntivo.

anche degli enti locali). Si vuole rilevare, cioè, che, ove la «armonizzazione dei bilanci pubblici» fosse stata da intendersi in senso estensivo, e, quindi, come comprensiva di tutti gli aspetti della contabilità delle regioni e degli enti locali, il legislatore delegato ultimo citato avrebbe stabilito i principi fondamentali (all'epoca, come detto, la materia rientrava ancora tra quelle a legislazione concorrente) del sistema contabile delle regioni e degli enti locali, estendendo la disciplina delegata generale anche ai profili riguardanti la gestione finanziaria ed i controlli; ma, soprattutto, il legislatore delegante avrebbe conferito apposita delega nei sensi riferiti, esprimendo specifici principi e criteri di attuazione: invece, come detto, né nel d.lgs. n. 118/2011 né all'art. 2 legge n. 42/2009 sono rilevabili indicazioni riguardanti la gestione finanziaria ed i controlli né sono rinvenibili richiami all'ordinamento finanziario e contabile delle regioni (e neppure a quello degli enti locali).

Anche in questo caso, pertanto, soluzione ragionevole rispetto ai profili di dubbio prospettati, coerente con il riparto delle competenze legislative di cui all'art. 117 Cost. ed il sistema costituzionale delle autonomie, sembra essere quella di ritenere cedevoli rispetto al potere legislativo regionale le disposizioni del d.lgs. n. 118/2011 (come integrato e corretto dal d.lgs. n. 126/2014) che riguardino i profili relativi alla gestione finanziaria ed ai controlli⁹². Deve pur essere osservato che ad una soluzione solo parzialmente diversa può condurre il rilievo che i suddetti aspetti della contabilità pubblica potrebbero farsi rientrare nell'ambito della materia

⁹² Nel senso che le suddette norme ("cedevoli") non sono vincolanti per il legislatore regionale, il quale può stabilire (sugli aspetti regolati dalle disposizioni cedevoli) una disciplina diversa, che prevarrebbe su quella "cedevole". Come accennato, la soluzione più corretta (vedi *sub* nota 82) imporrebbe di ritenere cedevoli rispetto al potere legislativo regionale anche le disposizioni del d.lgs. n. 118/2011 (come integrato e corretto) che disciplinano aspetti di dettaglio riguardanti i documenti di bilancio. Deve pur essere osservato che quella della "cedevolezza" è una soluzione di ripiego, in quanto se è vero che rende possibile l'esercizio del potere legislativo da parte del legislatore competente (quello regionale), non impedisce al legislatore incompetente (quello statale) di svolgere una funzione dissuasiva o anche orientativa. È già accaduto, ad esempio, con l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali: il d.lgs. n. 77/1995 (oggi recepito nella parte seconda del d.lgs. n. 267/2000), infatti, conteneva molte disposizioni non di principio, di dettaglio (e, quindi, cedevoli rispetto al potere normativo degli enti locali in materia di regolamento di contabilità): quella disciplina, tuttavia, ha dissuasato gli enti locali dall'esercizio dell'autonomo potere normativo (le norme c'erano già) ovvero, l'ha orientato (gli enti locali si sono limitati da riprodurre, nei rispettivi regolamenti di contabilità, le disposizioni stabilite dal legislatore statale, il quale, però, aveva ecceduto rispetto alla delega legislativa).

«coordinamento della finanza pubblica» (estensivamente intesa⁹³). Ora, posto che il rilievo è insuscettibile di dare risposta risolutiva alle questioni prospettate: in quanto, da un lato, in ordine alla suddetta materia (a legislazione concorrente), la competenza del legislatore statale è limitata alla definizione dei principi fondamentali (ai sensi dell'art. 117, comma terzo, Cost.), e, pertanto, comunque, l'esercizio del relativo potere legislativo non avrebbe potuto estendersi alla disciplina dell'ordinamento finanziario e contabile delle regioni (il quale, come noto, è comprensivo anche di principi non fondamentali); e, da altro lato, come visto, la delega legislativa conferita dall'art. 2 legge 42/2009 non ha riguardato il (la definizione dei principi fondamentali del) «coordinamento della finanza pubblica», e, quindi, rimarrebbe non sanato il vizio di eccesso di delega (peraltro, come detto, dal d.lgs. n. 118/2011, per effetto delle integrazioni e delle correzioni apportate dal d.lgs. n. 126/2014, è stato espunto ogni riferimento al «coordinamento della finanza pubblica»). Pertanto, nell'impostazione sostenuta, le disposizioni recate dal d.lgs. n. 118/2011 (come risultanti in esito al citato decreto correttivo) riguardanti la gestione finanziaria ed i controlli, comunque, sarebbero costituzionalmente illegittime (nei sensi riportati). Tuttavia, deve pur essere rilevato che, in mancanza di declaratoria di incostituzionalità, dovranno ritenersi vincolanti per il legislatore regionale, nell'esercizio dell'autonomia contabile, (non solo le disposizioni riguardanti la disciplina dei documenti di bilancio⁹⁴, ma) anche le disposizioni del d.lgs. n. 118/2011 riguardanti la gestione finanziaria e contabile delle regioni alle quali possa essere riconosciuta valenza di principi fondamentali del «coordinamento della finanza pubblica» (mentre rimarrebbero "cedevoli" le altre)⁹⁵.

⁹³ Peraltro, è già avvenuto: tra l'altro, all'art. 1 d.l. n. 174/2012, convertito, con modificazioni, in legge 7 dicembre 2012, n. 213, il legislatore statale è intervenuto nel senso dell'ampliamento (anche se il citato legislatore si esprime in termini di adeguamento) delle funzioni di controllo della Corte dei conti sui bilanci delle regioni, proprio richiamando l'esigenza di rafforzamento del coordinamento della finanza pubblica. Ma vedi anche l'art. 20 legge n. 243/2013, ove si stabilisce che la Corte dei conti svolge il controllo successivo sulla gestione dei bilanci delle regioni, degli enti locali e degli enti pubblici non territoriali, «ai fini del coordinamento della finanza pubblica e dell'equilibrio dei bilancio di cui all'art. 97 Cost.».

⁹⁴ Più correttamente, per quanto sostenuto, sono vincolanti per il legislatore regionale le disposizioni di principio riguardanti la disciplina dei documenti di bilancio (a carattere previsionale e consuntivo).

⁹⁵ Deve essere rilevato che l'eventuale "spostamento" (annunciato dall'ordinamento: vedi *sub* nota 20) del «coordinamento della finanza pubblica» tra le materie a legislazione

In conclusione, sembra ragionevole ritenere che, nell'attuale quadro di diritto positivo, i limiti che possono venire all'autonomia contabile delle regioni devono essere ravvisati – oltre che nei principi costituzionali stabiliti all'art. 81, ma anche agli artt. 41, 97 e 119 Cost. – nelle disposizioni legislative statali riguardanti la disciplina (*recte*: disciplina di principio) dei documenti di bilancio (rientranti nella «armonizzazione dei bilanci pubblici») ed in quelle fissative dei principi fondamentali in relazione alla gestione finanziaria ed ai controlli (rientranti nel «coordinamento della finanza pubblica»). Potendosi ritenere che ogni diversa soluzione, estensiva del potere legislativo statale in materia di contabilità pubblica (oltre i limiti sopra indicati), finirebbe con l'essere compressiva dell'autonomia contabile delle regioni⁹⁶, con inevitabile vulnerazione del (ovvero dubbia compatibilità con il) sistema costituzionale delle autonomie, e, in particolare, per quanto qui rileva, dei principi di cui agli artt. 114, 117 e 119 Cost., ove trovano

esclusiva statale renderebbe compatibile, in via generale, l'ordinamento finanziario e contabile delle regioni (il quale, come detto, attiene alla disciplina dei principi) introdotto e disciplinato dal d.lgs. n. 126/2014 con il sistema di riparto delle competenze legislative definito all'art. 117 Cost. (mentre rimarrebbero fermi i dubbi relativi all'eccesso di delega). Dovendosi ritenere, in un'impostazione coerente con il (ovvero minimamente vulnerativa del) sistema costituzionale delle autonomie, che (come per quanto detto con riguardo alla «armonizzazione dei bilanci pubblici») anche in relazione alla materia «coordinamento della finanza pubblica» il potere legislativo statale debba ritenersi limitato alla disciplina di principio dei profili che riguardano la contabilità pubblica (tra l'altro, gestione finanziaria e controlli). Pertanto, lo «spostamento» del «coordinamento della finanza pubblica» tra le materie di cui all'art. 117, comma secondo, Cost., da un lato, avrebbe sicuramente il pregio (con riguardo alle questioni qui esaminate) di stabilizzare il quadro di diritto positivo; mentre, da altro lato, estenderebbe grandemente il potere legislativo statale con riferimento agli aspetti riguardanti la finanza e la contabilità pubbliche: con l'inevitabile conseguenza di comprimere, di uguale misura inversa, l'autonomia finanziaria e contabile (e, più in generale, l'autonomia) delle regioni e degli enti locali: la qual cosa, ovviamente, non è vietata in termini di scelte politico-istituzionali – e neppure è escluso che possa produrre effetti positivi: di certo, nell'attuale contesto economico-finanziario pubblico, è la cosa più semplice; tuttavia, come detto, appare difficilmente conciliabile con l'attuale assetto costituzionale delle autonomie (introdotto poco più di dieci anni fa), il quale, quindi, (nel caso dovesse essere disposto il richiamato «spostamento») richiederebbe una revisione complessiva.

⁹⁶ La qual cosa, peraltro, determinerebbe una situazione di grave contraddittorietà del sistema, in quanto quegli stessi enti che (per effetto della riforma introdotta da legge cost. n. 3/2001) avevano conosciuto rinforzo costituzionale della propria autonomia, si troverebbero a conoscere una compressione delle proprie prerogative autonomistiche rispetto a quelle di cui potevano disporre prima del richiamato rinforzo. Come detto, mai prima del d.lgs. n. 126/2014 il legislatore statale aveva ritenuto di dover disciplinare l'ordinamento finanziario e contabile delle regioni, limitandosi (vedi *sub* nota 72) a fissare principi fondamentali e di coordinamento dei bilanci.

fondamento i diversi profili di autonomia (ivi compresa, come detto, l'autonomia contabile) delle regioni.

8. Alcune ulteriori considerazioni conclusive. Il commissariamento delle autonomie. – Si è provato a dare alla questione esaminata una soluzione che tenesse conto delle obiettive esigenze di armonizzazione dei documenti di bilancio delle amministrazioni pubbliche⁹⁷, la quale, come visto, costituisce, unitamente al «coordinamento della finanza pubblica», strumento imprescindibile di garanzia di valori costituzionali primari, quali l'unità economica della Repubblica, il concorso delle autonomie alla osservanza degli obblighi comunitari, il pareggio di bilancio, il cui presidio è suscettibile di comportare limitazioni alla "sovranità" autonomistica, ma non può cancellare, svuotare, sacrificare permanentemente spazi di autonomia pure riconosciuti in Costituzione e funzionali al sistema costituzionale delle autonomie. Di qui, la lettura "orientata" della disciplina introdotta dal d.lgs. n. 126/2014 (in particolare, per quanto qui rileva, dell'ordinamento finanziario e contabile delle regioni), nel tentativo di porre in combinazione le riferite esigenze di armonizzazione dei bilanci pubblici e le prerogative costituzionali delle autonomie.

Tuttavia, non può non rilevarsi come la forte capacità invasiva della disciplina contabile stabilita dal legislatore delegato ultimo citato costituisca ulteriore dimostrazione della propensione neocentralista che si va manifestando marcatamente nell'ordinamento con caratteri di pervasività e di persistenza, determinando – per dirlo con una provocazione – una sorta di commissariamento delle autonomie ed esponendo a rischio la tenuta stessa del sistema autonomistico definito in Costituzione, duramente provato da interventi legislativi dello Stato invasivi che sembrano trarre origine da una profonda sfiducia dell'ordinamento stesso nei confronti della capacità collaborativa degli enti autonomi rispetto agli obblighi di finanza pubblica ed ai vincoli economici e finanziari imposti dalle istituzioni comunitarie. L'impressione che si ricava dalla valutazione complessiva e combinata delle iniziative legislative dello Stato, è che obiettivo del legislatore statale sia

⁹⁷ La cui giusta tutela, tuttavia, come visto, non può giustificare l'estensione della sfera di operatività della «armonizzazione dei bilanci pubblici» fino alla disciplinata dettagliata dei documenti di bilancio, e, comunque, non può comprendere i profili della contabilità che riguardano la gestione finanziaria ed i controlli.

quello di porre le autonomie costituzionali nelle condizioni di non nuocere (ovvero di limitare il nocimento che possa venire dall'azione delle autonomie). E così, lo Stato: interpretando (molto) estensivamente la «armonizzazione dei bilanci pubblici», ha disciplinato l'ordinamento finanziario e contabile delle regioni, la qual cosa, come visto, è suscettibile di cancellare (in mancanza di una lettura costituzionalmente orientata delle disposizioni legislative) l'autonomia contabile delle regioni; interpretando (molto) estensivamente il «coordinamento della finanza pubblica»⁹⁸: da un lato, ha stabilito norme di dettaglio per la minuziosa regolazione della utilizzazione delle risorse finanziarie delle regioni, suscettibili di svuotare l'autonomia finanziaria stabilita all'art. 119 Cost.⁹⁹; e, da altro lato, ha ampliato i controlli della Corte dei conti sui bilanci (e sui rendiconti) delle regioni (e degli enti locali), e, in generale, ha intensificato le attività di controllo finanziario¹⁰⁰; ha esteso l'ambito di esercizio dei poteri sostitutivi¹⁰¹.

⁹⁸ E richiamando con estrema frequenza il principio di tutela dell'unità economica della Repubblica.

⁹⁹ Sempre in senso compressivo dell'autonomia finanziaria delle regioni (e degli enti locali), deve essere rilevato che, all'art. 38, comma ottavo, d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, in legge 24 marzo 2012, n. 27, ha ripristinato per le regioni (ma anche per gli enti locali) – fino al 31 dicembre 2014 - l'istituto della tesoreria unica di cui all'art. 1 legge 29 ottobre 1984, n. 720 (disponendo la sospensione della disciplina introdotta dall'art. 7 d.lgs. 7 agosto 1997, n. 279, che aveva avviato il superamento del suddetto istituto). Nella richiamata disposizione legislativa risulta precisato che la tesoreria unica era ripristinata ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica. In base al citato art. 1 legge n. 720/1984, le entrate proprie delle regioni e degli enti locali (e degli altri enti pubblici sottoposti al sistema di tesoreria unica), costituite da introiti tributari ed extra tributari, per vendita di beni e servizi, per canoni, sovracani e indennizzi, o da altri introiti provenienti dal settore privato, devono essere versate in contabilità speciale fruttifera presso le sezioni di tesoreria provinciale dello Stato. Le altre entrate, comprese quelle provenienti da mutui, devono affluire in contabilità speciale infruttifera, nella quale devono altresì essere versate direttamente le assegnazioni, i contributi e quanto altro proveniente dal bilancio dello Stato. Il ripristino del sistema di tesoreria unica riesce a dare la misura delle gravissime difficoltà finanziarie dello Stato – il quale è costretto a ricorrere a forme di finanziamento imposto (in suo favore), “riportando in vita” un istituto superato ed incoerente rispetto ai principi di cui all'art. 119 Cost. – e di come tale situazione si rifletta negativamente sull'autonomia finanziaria delle regioni (e degli enti locali). Già A. BARETTONI ARLERI, *Lezioni di Contabilità di Stato*, Roma, 1986, 449, evidenziava come la “tesoreria unica” costituisse una forma di finanziamento fluttuante dello Stato, attraverso la disponibilità dei fondi degli altri soggetti pubblici.

¹⁰⁰ Anche sui controlli, gli interventi legislativi statali sono stati profondi, ed hanno riguardato non solo l'ampliamento dei controlli della Corte dei conti sui bilanci (e sui rendiconti) delle regione e degli enti locali, ma anche il rinforzo dei controlli di regolarità amministrativa e contabile (e, cioè, i controlli di tipo legalistico). L'impressione è che ci si trovi

Si tratta di misure pervasive, le quali, obiettivamente, appaiono vulnerative delle prerogative autonomistiche ed autorizzano perplessità circa la loro compatibilità con il sistema costituzionale delle autonomie.

di fronte ad una vera e propria controriforma: nel giro di pochi anni, si è passati da una situazione in cui (negli scorsi anni novanta, fino alla riforma costituzionale del 2001) l'imperativo ordinamentale è stato quello del superamento del sistema dei controlli (ritenuti causa di inefficienza e scarsamente coerenti con lo Stato "autonomista", che si era venuto affermando – a mezzo di legislazione ordinaria – e che avrebbe trovato riconoscimento costituzionale con la riforma introdotta da legge cost. n. 3/2001): sono stati, così, eliminati i controlli preventivi di legittimità sugli atti (di regioni ed enti locali) e, in generale, sono stati depotenziati i controlli di tipo legalistico (i quali, prima della determinazione finale, non potevano produrre effetti sospensivi dell'azione amministrativa); sono stati introdotti (a partire dal d.lgs. n. 29/1993, ma se ne parlava già nella legge n. 142/1990) controlli di tipo gestionale a carattere interno (come doveva essere), dai quali, tuttavia, ad oggi, non è venuto il contributo (in termini migliorativi dei risultati della gestione) che ci si aspettava; permanevano, rimanendo a regioni ed enti locali, alcuni controlli della Corte dei conti di tipo gestionale e finanziario (di limitato impatto concreto, in termini generali). L'obiettivo – del tutto coerente con il nuovo sistema autonomistico) - era quello della responsabilizzazione delle autonomie, le quali dovevano preoccuparsi (nel senso che era loro interesse) di assicurare la corretta gestione (in osservanza dei criteri di efficacia, di efficienza e di economicità) e di attivare controlli interni a carattere gestionale sulla base dei principi generali dell'ordinamento. Oggi, in un sistema in cui le autonomie hanno conosciuto rinforzo costituzionale (con la riforma del 2001), non solo, come detto, sono stati rinforzati di controlli di tipo legalistico, ma sono stati profondamente ampliati i controlli della Corte dei conti sui bilanci e sui rendiconti delle regioni e degli enti locali (controlli che, ovviamente, finiscono con l'investire tutti gli aspetti finanziari degli enti autonomi): controlli che sono stati estesi alla regolarità della gestione finanziaria, e che, in base alla disciplina introdotta dal citato d.l. n. 174/2012, possono impedire la prosecuzione dell'azione finanziaria dell'ente controllato: Corte cost. 6 marzo 2014, n. 39 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma settimo, d.l. n. 174/2012, nella parte in cui si riferisce «al controllo dei bilanci preventivi e dei rendiconti consuntivi delle regioni» (e di diverse altre disposizioni). Fermo restando le perplessità sulla scelta di introdurre riforme strutturali con lo strumento della decretazione d'urgenza, non si vuole esprimere un giudizio di merito (ci si soffermerà in altra sede sulla valutazione della nuova disciplina), ma solo segnalare come, anche con riguardo ai controlli, si sia materizzata nell'ordinamento una tendenza opposta a quella che aveva caratterizzato l'azione riformatrice negli anni novanta.

¹⁰¹ Il legislatore statale è intervenuto anche su profili ordinamentali dell'assetto delle regioni: ad esempio, all'art. 2 d.l. n. 174/2012, convertito, con modificazioni, in legge n. 213/2012, ove è anche previsto l'esercizio di poteri sostitutivi nel caso in cui le regioni non si adeguassero alle prescrizioni imposte nel termine stabilito. Il legislatore statale (sempre al fine di garantire il coordinamento della finanza pubblica ed il rispetto dell'unità economica) aveva anche introdotto – con d.lgs. 6 settembre 2011, n. 149 - alcuni meccanismi sanzionatori e premiali in relazione alle condotte finanziarie delle regioni. Corte cost. 19 luglio 2013, n. 219 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di molte delle disposizioni del citato d.lgs. n. 149/2011 riguardanti le regioni.