



CORTE COSTITUZIONALE E ARMONIZZAZIONE DEI BILANCI PUBBLICI: IL DIFFICILE BILANCIAMENTO DEI PRINCIPI DI AUTONOMIA E DELLE ESIGENZE DI UNITARIETÀ DELLA FINANZA PUBBLICA*

di Lio Sambucci**

SOMMARIO: 1. Alcuni elementi introduttivi. Definizione della questione dibattuta: l'estensione del potere legislativo statale in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici. – 2. Armonizzazione dei bilanci pubblici: il quadro di diritto positivo. - 2.1. L'armonizzazione dei bilanci pubblici in Costituzione. Alcuni primi elementi ricostruttivi. Le incertezze delle deleghe legislative. - 2.2. Esorbitanza delle disposizioni di delegazione legislativa. Elementi per la ricostruzione del dato costituzionale. Ambito di operatività della armonizzazione dei bilanci pubblici. - 2.3. La contraddittoria attuazione delle deleghe legislative. I dubbi di costituzionalità. - 3. L'elaborazione della giurisprudenza costituzionale. - 3.1. Armonizzazione dei bilanci pubblici e impostazione statale. – 3.2. Le posizioni della giurisprudenza costituzionale: limitazione del potere legislativo statale di armonizzazione dei bilanci pubblici. – 3.3. Luci e ombre della elaborazione della giurisprudenza costituzionale. – 3.4. Le statuizioni additive della Corte costituzionale. - 3.5. La Corte costituzionale e gli istituti della contabilità degli enti territoriali: scansione temporale e tempestività della decisione di bilancio. – 4. Alcune conclusioni.

1. Alcuni elementi introduttivi. Definizione della questione dibattuta: l'estensione del potere legislativo statale in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici

Sono già stati esaminati in altra sede¹ i profili problematici determinati – sull'autonomia contabile degli enti territoriali e sulla disciplina della contabilità delle regioni e degli enti locali – dalla interpretazione (eccessivamente, ovvero indefinitivamente) estensiva della materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» (ora) di cui

* Contributo sottoposto a *double blind peer review*.

** Ricercatore confermato e professore aggregato di Contabilità di Stato presso la Facoltà di Economia dell'Università degli studi di Roma 'La Sapienza'.

¹ Vedi, in particolare, L. SAMBUCCI, *Autonomia contabile delle regioni e armonizzazione dei bilanci pubblici: le tentazioni invasive dello Stato*, in www.contabilità-pubblica.it, 2014, ove si rileva, tra l'altro, la difficile coerenza della disciplina statale della contabilità delle regioni con il sistema costituzionale delle autonomie; ma vedi anche L. SAMBUCCI, *Contabilità degli enti territoriali ed istituzionali*, in AA.VV., *Contabilità dello Stato e degli enti pubblici*, Torino, 2013.

all'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost.² (ma anche della materia – che è rimasta a legislazione concorrente - «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario»³),

² Come noto, nella formulazione originaria dell'art. 117 Cost. - come definita da legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3, recante, come noto, «introduzione del principio del pareggio del bilancio nella Carta costituzionale» – la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» era collocata al terzo comma dell'art. 117, tra le materie a legislazione concorrente. Lo «spostamento» della suddetta materia tra quelle a legislazione esclusiva statale è stata disposta dall'art. 3 legge cost. 20 aprile 2012, n. 1. È necessario evidenziare che, con la citata legge cost. n. 1/2012, il legislatore costituzionale, a distanza di quasi settanta anni dall'approvazione della Costituzione repubblicana, riesce a rivedere l'art. 81 Cost. (diverse volte ci aveva provato, nel passato), introducendo, ovvero, più precisamente, elevando al rango costituzionale - la qual cosa, ovviamente, non è certo priva di rilevanza – principi ampiamente acquisiti all'ordinamento. Non è questa la sede per esaminare la (giusta) portata di legge cost. n. 1/2012 e del nuovo art. 81 Cost. – i quali, peraltro, sono stati fatti oggetto di ampio approfondimento scientifico (vedi nota 41); tuttavia, in funzione delle finalità del presente studio, può essere utile segnalare due profili di ordine generalissimo. Il primo attiene alla rilevazione della circostanza che, nonostante nel titolo (come visto) della legge cost. n. 1/2012 si faccia espresso riferimento al «principio del pareggio del bilancio», nel testo dell'articolato il citato legislatore costituzionale si esprime «solo» in termini di «equilibrio» (nel testo delle disposizioni, il termine «pareggio» non viene mai utilizzato): «equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio» (nuovo art. 81, comma primo, Cost.); «equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci» (nuovo art. 81, comma sesto, Cost.); «equilibrio dei bilanci» (nuovo art. 97, comma primo, Cost.); «equilibrio dei relativi bilanci» (nuovo art. 119, comma primo, Cost.); «equilibrio di bilancio» (nuovo art. 119, comma sesto, Cost.); «equilibri di bilancio» (art. 5, comma primo, lett. e, legge cost. n. 1/2012). Ora, che «pareggio di bilancio» sia cosa diversa da «equilibrio del bilancio» è constatazione elementare; ma, si ripete, sul tema non è possibile soffermarsi in questa sede.

Il secondo profilo di attenzione impone di rilevare come legge cost. n. 1/2012 riesca ad essere ulteriormente dimostrativa della rinnovata attenzione dell'ordinamento generale rispetto agli aspetti riguardanti il sistema finanziario e contabile pubblico, attestativa della rilevanza degli (riconosciuti agli) istituti finanziari e di bilancio (sulla centralità degli strumenti di bilancio, in funzione della piena osservanza del principio di buon andamento, e, più in generale, del «nuovo» modello di pubblica amministrazione, vedi L. SAMBUCCI, *La programmazione finanziaria negli enti territoriali*, Napoli, 2009). Una attenzione che ha dato luogo ad una intensa produzione legislativa, che ha trovato avvio con legge 31 dicembre 2009, n. 196, recante la nuova legge generale di contabilità e finanza pubblica (peraltro, subito modificata con legge 7 aprile 2011, n. 39, con la quale, in particolare, sono state apportate le modificazioni «conseguenti alle nuove regole adottate dall'Unione europea in materia di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri»); ed è proseguita negli anni successivi, oltre che con la richiamata riforma costituzionale del 2012 (e rimanendo solo agli interventi più direttamente incidenti sui profili della contabilità pubblica): con d.lgs. 31 maggio 2011, n. 91, recante disposizioni di «in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili»; con d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, recante «disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi»; con legge 24 dicembre 2012, n. 243, recante disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio del bilancio ai sensi dell'art. 81, comma sesto, Cost.; con d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126, recante disposizioni integrative e correttive del d.lgs. n. 118/2011. Ad ulteriore conferma della riferita prospettiva a carattere fortemente evolutivo (che ha caratterizzato il sistema contabile pubblico nel suo complesso), può essere utile evidenziare che solo nel 2016 sono stati approvati quattro importanti provvedimenti legislativi che hanno riguardato le procedure finanziarie e di bilancio: il d.lgs. 12 maggio 2016, n. 90, recante il completamento della riforma della struttura del bilancio dello Stato; il d.lgs. 12 maggio 2016, n. 93, recante riordino della disciplina per la gestione del bilancio e potenziamento della funzione del bilancio di cassa; la legge 4 agosto 2016, n. 163, che, in attuazione delle disposizioni di cui alla legge n. 243/2012, ha rivisto profondamente il contenuto e la struttura della legge di bilancio (con soppressione, tra l'altro, della legge di stabilità); la legge 12 agosto 2016, n. 164, recante modifiche alla legge n. 243/2012 in materia di equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali. «conseguenti alle nuove regole adottate dall'Unione europea in materia di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri». Sul nuovo assetto del sistema contabile e del bilancio dello Stato, vedi M.V. LUPÒ AVAGLIANO, *Il bilancio dello Stato*, in AA.VV., *Contabilità di stato e degli enti pubblici*, Torino, 2015, pp. 83 ss.; vedi anche, da ultimo, per le strette relazioni tra bilancio nazionale e prescrizioni limitative

la quale ha dato luogo all'approvazione del d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126, recante disposizioni integrative e correttive del d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118 («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»): un provvedimento legislativo statale che introduce una disciplina dell'ordinamento finanziario e contabile delle regioni (e, più in generale, degli enti territoriali) estremamente minuziosa e pervasiva⁴, tanto da rendere urgente la definizione degli spazi di intervento del legislatore statale nella disciplina della contabilità delle regioni (e degli enti locali) ovvero la corretta lettura della locuzione «armonizzazione dei bilanci pubblici».

La questione⁵ – la cui rilevanza risiede nell'impatto sull'autonomia contabile delle regioni, che si trova esposta al rischio di cancellazione (con le inevitabili implicazioni di ordine generale sull'autonomia degli enti territoriali e sulla tenuta stessa del sistema autonomistico definito in Costituzione⁶) con l'affermarsi nell'ordinamento dell'opzione interpretativa

finanziarie di fonte europea, M.V. LUPÒ AVAGLIANO, *Il bilancio dello Stato tra ordinamento nazionale e vincoli europei*, Torino, 2017.

³ Vedi, da ultimo, L. SAMBUCCI, *La triste parabola dell'autonomia contabile degli enti territoriali: se la Corte costituzionale decide sugli stanziamenti di bilancio*, in www.federalismi.it, 2016, ove (appunto) ci si sofferma sull'impatto problematico (diciamo così) sull'autonomia contabile degli enti territoriali e sulla disciplina della contabilità di regioni ed enti locali della interpretazione estensiva, da parte della giurisprudenza costituzionale, del «coordinamento della finanza pubblica».

⁴ In verità, come già evidenziato, nel titolo III (intitolato «ordinamento finanziario e contabile delle regioni) del d.lgs. n. 118/2011 (titolo interamente introdotto da d.lgs. n. 126/2014) trova disciplina minuziosa ogni aspetto della contabilità delle regioni. Deve anche essere precisato che, con il citato d.lgs. n. 126/2014, vengono apportate modificazioni altrettanto profonde e pervasive all'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, il quale, come noto, trova disciplina, nella parte seconda del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (approvativo, come anche noto, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali), nella quale erano state raccolte e sistemate le disposizioni già recate dal d.lgs. 25 febbraio 1995, n. 77, recante, appunto, «ordinamento finanziario e contabile degli enti locali».

⁵ Relativa alla delimitazione dello spazio di operatività della materia «armonizzazione dei bilanci pubblici», e, quindi, per quanto qui rileva, del potere legislativo statale sui profili che riguardano la contabilità delle regioni e degli enti locali.

⁶ La questione, peraltro, non è solo di ordine formale – in relazione alla coerenza con il dato costituzionale, che potrebbe essere posto in discussione con la considerazione che il sistema delle autonomie deve oggi essere misurato alla luce della materializzazione nell'ordinamento di pervasive tendenze neo centralistiche; ma è di carattere (anche) sostanziale, laddove si ritenga che i principi costituzionali introdotti da legge cost. n. 3/2001 (in senso rafforzativo delle autonomie) continuino a conservare attualità, che il quadro delle istituzioni che ancora oggi si trova definito in Costituzione non sia espressione di una scelta a carattere congiunturale, che la centralità e la valorizzazione delle autonomie, anche in tempi di crisi finanziaria ed economica, continuino ad essere valori (costituzionali) preferibili alla opzione centralistica: e ciò non per adesione ad una scelta “politica” (in senso lato), ma per la convinzione che la valorizzazione delle autonomie, la piena attuazione degli strumenti autonomistici, la formazione e la responsabilizzazione delle classi dirigenti territoriali (che ne è immediata conseguenza) costituiscano un percorso obbligato per condurre ad una soluzione stabile, “di sistema”, dei problemi di funzionamento delle istituzioni, della pubblica amministrazione, del sistema finanziario (riduzione dell'indebitamento, contenimento e riduzione della spesa pubblica, funzionamento degli strumenti della programmazione economico-finanziaria); per assicurare un buon grado di osservanza del principio di buon andamento di cui all'art. 97, comma secondo, Cost., anche in funzione della osservanza del principio di equilibrio di bilancio di cui all'art. 81, comma primo, Cost., ma anche agli artt. 97, comma primo, e 119, comma primo, Cost. (il rapporto tra i principi di buon andamento e quello di equilibrio di bilancio è tema che merita separato approfondimento). Era la direzione seguita dal citato legislatore della riforma costituzionale del 2001, con il consolidamento del sistema delle

estensiva – è giunta alla valutazione della Corte costituzionale, la quale ha dovuto prendere posizione più direttamente (rispetto al recentissimo passato, quando le questioni qui rilevanti erano state appena sfiorate⁷) sulla portata della «armonizzazione dei bilanci pubblici», sulla legislazione statale in materia di contabilità delle regioni, sugli spazi di resistenza dell'autonomia contabile regionale; e lo ha fatto con le difficoltà (inevitabili) e gli ostacoli (insormontabili?) determinati dal compito di bilanciare le esigenze di tutela della finanza pubblica, di contenimento della spesa, di consolidamento dei conti, di sostenibilità del debito, e, quindi, più in generale, di affidabilità finanziaria, ricondotte nell'alveo dei principi costituzionali di unità economica della Repubblica e di equilibrio del bilancio (dei bilanci pubblici); e le esigenze di garanzia del sistema delle autonomie, che continua a rimanere una opzione costituzionale fondamentale⁸, insuscettibile, perciò solo, di compromissione; esprimendo, in linea generale, una posizione di prevalenza delle prime rispetto alle seconde: con ciò alimentando ovvero consolidando le spinte neocentraliste che

autonomie che si era venuto affermando nell'ordinamento lungo tutto il corso degli scorsi anni novanta (a mezzo di legislazione ordinaria, e a Costituzione invariata). Ma non vi è stata possibilità di mettere alla prova il nuovo sistema, di verificarne l'effettiva funzionalità: il legislatore attuativo, quasi da subito, ha depotenziato e in parte neutralizzato la portata evolutiva dei principi costituzionali. È certo, tuttavia, che la deriva centralistica che ha caratterizzato la produzione legislativa statale dell'ultimo decennio, non solo non ha portato a soluzione (neppure parzialmente) i problemi sopra evocati, ma l'ha allontanata, con l'accentramento dei momenti decisionali, con lo svuotamento dell'autonomia finanziaria, con la cancellazione dell'autonomia contabile, con la moltiplicazione e l'aggravamento delle procedure (in funzione tutoria) e dei controlli (anche a carattere preventivo): e ciò, con scarsa coerenza rispetto ai proclami di semplificazione e di liberalizzazione delle procedure, e, comunque, determinando, tra l'altro, rallentamento e disfunzionamento dell'azione amministrativa, e, più in generale, una deresponsabilizzazione della classe dirigente, onoraria e tecnica, territoriale, la quale, con sempre maggiore frequenza, è portata ad allontanare il momento decisionale e conclusivo: si tratta di una deriva suscettibile, da un lato, di determinare grave rallentamento dell'azione amministrativa; e, da altro lato, di vanificare ovvero depotenziare i risultati raggiunti negli ultimi quindici anni in tema di formazione, di accrescimento tecnico e culturale (in termini, soprattutto, di attenzione ai risultati dell'attività e della gestione finanziaria) dell'amministrazione tecnica. Al contrario, la cosa migliore (rispetto ai problemi di sistema richiamati) sarebbe stata quella di portare a compimento il processo autonomistico, nel senso di rendere effettivo il grado di autonomia assicurato dai principi costituzionali, e, con specifico riguardo agli aspetti più propriamente finanziari, di rendere effettive le soluzioni individuate in tema di razionalizzazione della spesa pubblica, ad esempio portando a piena attuazione il sistema dei costi e dei fabbisogni standard (che costituisce strumento in grado la gestione delle risorse ai livelli territoriali).

⁷ Vedi, ad esempio, Corte cost. 10 aprile 2014, n. 88, ove, dopo aver rilevato che, nella complessa riforma della finanza pubblica, l'unica nuova competenza esclusiva dello Stato è quella della armonizzazione dei bilanci pubblici, che sino alla modifica operata con la legge cost. n. 1 del 2012 si presentava in “endiadi” (sentenza n. 17 del 2004) con il coordinamento della finanza pubblica, si osserva che «essa, tuttavia, non può essere interpretata così estensivamente da coprire l'intero ambito materiale regolato dalla legge n. 243 del 2012». In generale, per una valutazione articolata e complessiva della giurisprudenza costituzionale con riferimento alle disposizioni legislative in materia di spesa pubblica (e, in verità, di decisioni di finanza pubblica), vedi M. BELLETTI, *Corte costituzionale e spesa pubblica*, Torino, 2016.

⁸ Una opzione fondamentale che, peraltro, ha trovato conferma (se non rinforzo) in seguito al recente referendum costituzionale, in esito al quale, come noto, è stata respinta la legge di riforma della Costituzione, che riguardava anche, significativamente, il titolo quinto della parte seconda della Costituzione (e, quindi, il sistema delle autonomie). Un esito (quello referendario) che, in verità, meriterebbe attenzione anche in funzione della “lettura” delle istanze, delle esigenze, degli orientamenti provenienti dal tessuto sociale.

pervadono l'ordinamento⁹. In particolare, Corte cost. 13 aprile 2017, n. 80 e Corte cost. 20 luglio 2016, n. 184¹⁰ hanno esaminato i dubbi di costituzionalità rilevati dal Presidente del Consiglio dei ministri con riguardo ad alcune disposizioni recate da leggi regionali (e di enti territoriali ad autonomia speciale) in materia di programmazione economica e finanziaria regionale e di ordinamento e procedure contabili¹¹, in relazione al parametro della armonizzazione dei bilanci pubblici di cui all'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost. (ma anche in relazione ai parametri, in verità genericamente dedotti, di cui agli artt. 81 e 97 Cost.), con riferimento al (ad alcune disposizioni del) d.lgs. n. 118/2011.

2. Armonizzazione dei bilanci pubblici: il quadro di diritto positivo

2.1. L'armonizzazione dei bilanci pubblici in Costituzione. Alcuni primi elementi ricostruttivi. Le incertezze delle deleghe legislative - Prima di soffermarsi sulla giurisprudenza costituzionale richiamata, si rende necessario ricostruire il quadro di diritto positivo di riferimento, al fine di individuare gli elementi positivizzati dall'ordinamento utili in funzione della definizione del contenuto della «armonizzazione dei bilanci pubblici», onde comprenderne gli spazi di operatività.

Nel lavoro ricostruttivo, il punto di partenza non può che essere costituito dal dato costituzionale. Come accennato, il legislatore della riforma introdotta da legge cost. n.

⁹ Si tratta di una “inclinazione” della Corte diffusamente percepita in dottrina, e ampiamente segnalata (anche se con accenti diversi): vedi, da ultimo, le osservazioni di R. TOSI, *Il neocentralismo della Corte costituzionale: dei cani e delle altre storie*, in *Le Regioni*, 2016, p. 621, la quale, pur richiamando la tradizionale tendenza centralistica della giurisprudenza costituzionale, rileva che «ora sembra emergere un centralismo diverso, più opaco, perché privo di un disegno di riferimento e indebolito nella dogmatica», ed esorta la «comunità dei giuristi» a svolgere il «controllo che essa è destinata ad esercitare nei confronti di un giudice inappellabile»: osservando, tuttavia, che per fare ciò «occorre credere che sia ancora possibile raggiungere e mantenere un ragionevole assetto nel sistema dei rapporti tra Stato e Regioni».

¹⁰ Si tratta di due sentenze che vanno ad ingrossare l'ampio filone giurisprudenziale sviluppatosi negli ultimissimi anni (come mai nel passato) in relazione a profili strettamente giuscontabilistici, riguardanti istituti tradizionali ed altri di nuovo ingresso nel sistema contabile degli enti territoriali, la cui disciplina legislativa (già ampiamente – eccessivamente – conformata dal legislatore statale) viene così ad essere integrata dalle elaborazioni della giurisprudenza costituzionale, la quale non sempre rimane esente da osservazioni critiche: vedi A. BRANCASI, *Bilanci di Regioni ed EE.LL.: una occasione persa per fare chiarezza sui vincoli di equilibrio e sul relativo rapporto con l'obbligo della copertura finanziaria*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2017, p. 29; id., *La Corte si spinge a dettare regole di contabilità pubblica*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2013, pp. 3720 ss.; id., *La Corte costituzionale alle prese con le regole della contabilità: questa volta tocca alle anticipazioni di cassa*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2014, p. 3092. Su alcune delle più recenti pronunce della Corte costituzionale inerenti i suddetti profili, si sofferma anche L. ANTONINI, *Armonizzazione contabile e autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *www.rivistaaic.it*, 2017. I profili problematici della «armonizzazione dei bilanci pubblici» e le posizioni della giurisprudenza costituzionale sul tema sono stati indagati da G. RIVOSACCHI, *L'armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali: orientamenti e prospettive alla luce della giurisprudenza costituzionale*, in *www.federalismi.it*, 2016. Per ampi richiami in giurisprudenza, vedi *infra sub* nota 83.

¹¹ Per la precisione, le obiezioni di illegittimità costituzionale (sollevate dalla Presidenza del Consiglio dei ministri) riguardavano: alcune norme della legge reg. Toscana 7 gennaio 2015, n. 1, recante, appunto, «disposizioni in materia di programmazione economica e finanziaria regionale e relative procedure contabili. Modifiche alla L.R. n. 20/2008» (obiezioni esaminate da Corte cost. 20 luglio 2016, n. 184); e alcune norme della legge prov. aut. Bolzano 22 dicembre 2015, n. 17, recante «ordinamento finanziario e contabile dei comuni e delle comunità comprensoriali» (obiezioni esaminate da Corte Cost. 13 aprile 2017, n. 80).

3/2001, nel rivedere i principi di cui all'art. 117 Cost. per la distribuzione del potere legislativo tra Stato e regioni, (individua e) colloca la «armonizzazione dei bilanci pubblici» tra le materie a legislazione concorrente: quelle, cioè, nelle quali, come noto, ai sensi dell'art. 117, comma terzo, Cost., «spetta alle regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legge dello Stato». La postulazione della armonizzazione dei bilanci pubblici quale valore di rango costituzionale era in tutto coerente con lo spirito che aveva animato il citato legislatore costituzionale e con i nuovi principi cristallizzati nella Carta fondamentale, volti al rinforzo del sistema autonomistico ovvero al consolidamento ed alla ulteriore evoluzione delle autonomie, le quali avevano trovato importante valorizzazione per effetto delle profonde riforme che si erano succedute, a Costituzione invariata, lungo tutto il corso degli anni Novanta¹². Ora, la valorizzazione delle autonomie – in estrema sintesi - ha trovato sostanza, nel sistema definito da legge cost. n. 3/2001 (e attualmente vigente), nel rinforzo del potere legislativo delle regioni e del potere normativo degli enti locali (che trova riconoscimento costituzionale); nel rinforzo dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali¹³; nel rinforzo dell'autonomia contabile, quale capacità, potestà degli enti territoriali di disciplinare autonomamente i rispettivi sistemi contabili¹⁴, i documenti di bilancio e i processi

¹² In estrema sintesi, è utile ricordare, quali momenti fondamentali del processo di evoluzione delle autonomie territoriali: la legge 8 giugno 1990, n. 142, recante «ordinamento delle autonomie locali», la quale pone le basi per la riforma della pubblica amministrazione, con l'introduzione di principi di grande valenza innovativa (che saranno estesi a tutti i livelli istituzionali); la legge 25 marzo 1993, n. 81, di disciplina del sistema elettorale degli enti locali (che introduce, tra l'altro, l'elezione diretta del sindaco e del presidente della provincia, con attribuzione di un "premio di maggioranza" alla lista o alla coalizione di liste); il d.lgs. 25 febbraio 1995, n. 77, recante «ordinamento finanziario e contabile degli enti locali», il quale introduce principi di fortissimo impatto innovativo, successivamente estesi a tutti i livelli istituzionali; la legge 15 marzo 1997, n. 59, recante «delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle regioni ed enti locali, per la riforma della pubblica amministrazione e per la semplificazione amministrativa»: è la prima delle "leggi Bassanini", che pone le basi per la ulteriore evoluzione – ai limiti della compatibilità costituzionale – degli enti territoriali, destinati a divenire il centro-motore del sistema amministrativo; la legge 15 maggio 1997, n. 127, recante «misure urgenti per lo snellimento dell'attività amministrativa e dei procedimenti di decisione e di controllo»: è la seconda delle "leggi Bassanini", che completa il nuovo sistema autonomistico definito dalla legge n. 59/1995 e caratterizza in senso ulteriormente evolutivo il processo di riforma delle autonomie, realizzato a Costituzione invariata; il d.lgs. 31 marzo 1998, n. 112, di attuazione di alcune delle deleghe di cui alla legge n. 59/1997. Fino al d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, recante il testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, approvato appena pochi mesi prima della riforma costituzionale del 2001: deve essere ricordato, infatti, che quella che poi sarebbe diventata (successivamente all'esito favorevole del referendum) legge cost. ottobre 2001, n. 3 era stata approvata in via definitiva dal Senato della Repubblica in data 8 marzo 2001. (È utile ricordare anche legge cost. 22 novembre 1999, n. 1, recante «disposizioni concernenti l'elezione diretta del Presidente della Giunta regionale e l'autonomia statutaria delle Regioni).

¹³ Ma anche nella centralità degli enti territoriali (e, principalmente, ai Comuni) nel sistema di pubblica amministrazione: centralità riconosciuta all'art. 118 Cost. (come rivisto dall'art. 4 legge cost. n. 3/2001, e come attualmente vigente), ove, come noto, si stabilisce, tra l'altro, (al primo comma) che «le funzioni amministrative sono attribuite ai Comuni salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano conferite a Province, Città metropolitane, Regioni e Stato, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza».

¹⁴ Come si vedrà avanti, sulla base di una corretta lettura dei principi costituzionali di riparto del potere legislativo (di cui all'art. 117 Cost, come rivisto dall'art. 3 legge cost. n. 3/2001), gli unici limiti che possono venire al potere del legislatore regionale di disciplinare la contabilità della regione, vanno rinvenuti nelle

decisionali in materia finanziaria, le procedure di gestione delle risorse, gli strumenti di correzione, i processi di controllo e di rendicontazione¹⁵. Che un siffatto sistema sia ben suscettibile – per rimanere ai profili che qui rilevano – di determinare discipline della contabilità diverse da regione a regione (da comune a comune) è constatazione di elementare evidenza. E proprio nella consapevolezza di tale inevitabile conseguenza, il legislatore si è determinato nel senso della previsione costituzionale della materia «armonizzazione dei bilanci pubblici», la quale risponde, nello specifico, alla esigenza di stabilire, in relazione ad alcuni profili della contabilità, una disciplina comune, non certo allo scopo di comprimere l'autonomia contabile degli enti territoriali quanto al fine di assicurare un sufficiente grado di omogeneità (qualitativa e quantitativa) dei dati finanziari e dei flussi informativi, anche a carattere economico, provenienti (ovvero ricavabili) dal bilancio e dai documenti di bilancio di ciascun ente autonomo: e ciò con l'obiettivo di rendere comprensibili - leggibili in modo uniforme - e confrontabili i dati e le informazioni, al fine di garantire, anche in via comparativa, la loro verifica, la loro analisi, la loro valutazione, la loro elaborazione, in funzione della (nuova) programmazione economico-finanziaria e del controllo (finanziario e gestionale)¹⁶. Peraltro, proprio la espressa previsione in Costituzione della «armonizzazione dei bilanci pubblici» (con i profili teleologici descritti) costituisce il riconoscimento costituzionale dell'autonomia contabile delle regioni, e, più in generale, degli enti territoriali¹⁷.

disposizioni di armonizzazione dei bilanci pubblici e nei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica.

¹⁵ Sotto altro profilo, l'autonomia contabile trova sostanza nella capacità dell'ente di (dotarsi degli strumenti e di autodeterminarsi in ordine alle scelte volte a) razionalizzare nella decisione di bilancio le scelte finanziarie di entrata e di spesa, di imprimere alle risorse le destinazioni stabilite (cristallizzando i programmi da realizzare, gli obiettivi da conseguire, i risultati attesi), di rendere possibile (di autorizzare) la gestione finanziaria (secondo le previsioni e nei limiti contenuti nel bilancio di previsione finanziaria).

¹⁶ Si tratta, peraltro, di esigenza tradizionalmente acquisita all'ordinamento contabile, il quale, già quando l'autonomia degli enti territoriali era meno "caratterizzata" nell'impianto costituzionale, aveva avuto cura di stabilire principi di ordine generale, con l'obiettivo di assicurare un certo grado di armonizzazione (e di omogeneità) del sistema contabile pubblico. È utile ricordare, a tal proposito la legge 19 maggio 1976, n. 335, recante «principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni»; il d.p.r. 19 giugno 1979, n. 421, recante «coordinamento delle disposizioni regolanti la contabilità delle province e dei comuni con le disposizioni di cui alla legge 3 agosto 1978, n. 468»; e, successivamente alla riforma costituzionale del 2001, il 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». Lo stesso d.lgs. 25 febbraio 1995, n. 77 (poi confluito nella parte seconda del d.lgs. 2000, n. 267), recante «ordinamento finanziario e contabile degli enti locali», è stato adottato con la finalità di stabilire principi della contabilità comuni a tutti gli enti locali. Ora, preso atto che l'armonizzazione e il coordinamento delle discipline normative in materia di contabilità pubblica (adottate dagli enti dotati di autonomia) erano esigenze già (come visto) ampiamente considerate dall'ordinamento, la costituzionalizzazione dei suddetti valori si rende inevitabile a fronte del rinforzo del sistema costituzionale delle autonomie: la cui valorizzazione «in materia di bilancio e di contabilità» (per utilizzare l'espressione del citato legislatore ordinamentale) incontra limite nella tutela delle suddette esigenze.

¹⁷ Infatti, l'utilizzazione del termine «armonizzazione» implica l'esistenza di discipline diverse (in "materia" di «bilanci pubblici»), le quali devono essere armonizzate; ovvero la necessità di fissare norme (di «armonizzazione») entro le quali può svilupparsi l'autonomia contabile degli enti territoriali (con esclusivo riferimento ai profili riguardanti i «bilanci pubblici»). D'altra parte, se non esistesse la possibilità di discipline diversi in materia di contabilità pubblica e se il legislatore statale fosse stato l'unico "detentore" del potere

Sulla base di tale impostazione (ovvero sulla base dei principi di cui all'art. 117 Cost, come originariamente formulato dall'art. legge cost. n. 3/2001: e, quindi, per quanto qui rileva, «armonizzazione dei bilanci pubblici» materia a legislazione concorrente), il legislatore statale ha conferito alcune deleghe legislative, con due diverse leggi, entrambe molto importanti: la legge 5 maggio 2009, n. 42, recante disposizioni e deleghe «in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione»¹⁸; e la legge 31 dicembre 2009, n. 196, recante la «legge di contabilità e finanza pubblica»¹⁹. Già nella definizione dell'oggetto della delegazione legislativa (con specifico riferimento ai profili che qui rilevano), entrambe le leggi citate introducono elementi suscettibili di produrre incertezza rispetto ai principi stabiliti all'art. 117 Cost. per la distribuzione del potere legislativo tra Stato e regioni e manifestativi della tentazione espansiva del legislatore statale, il quale attribuisce una valenza praticamente onnicomprensiva alla materia «armonizzazione dei bilanci pubblici». In particolare, la legge n. 42/2009, dopo aver precisato - al primo comma dell'art. 1 - che «la presente legge reca disposizioni volte a stabilire in via esclusiva i principi

legislativo con riguardo al complesso della contabilità pubblica, non vi sarebbe stata alcuna necessità di utilizzare in Costituzione il termine «armonizzazione», in quanto non vi sarebbe stato nulla da armonizzare, potendosi escludere che lo stesso legislatore possa stabilite discipline diverse (per poi dover stabilire una disciplina che armonizzasse le discipline da lui stesso adottate, e che solo lui poteva adottare). Né vi sarebbe stata alcuna necessità di specificare in Costituzione - all'art. 117, comma secondo, lett. e, Cost. - che il legislatore statale è competente, in via esclusiva, nella materia «sistema contabile dello Stato» ovvero sarebbe stato sufficiente (e molto più semplice) scrivere «sistema contabile pubblico».

¹⁸ A distanza di quasi otto anni dall'entrata in vigore della legge cost. n. 3/2001, il legislatore statale riesce ad approvare principi e disposizioni (si tratta essenzialmente di deleghe legislative) volti a dare attuazione all'art. 119 Cost., riguardante l'autonomia finanziaria degli enti territoriali. In coerenza con lo spirito che aveva animato il citato legislatore costituzionale, l'obiettivo era quello di (iniziare a) dare concreta attuazione ai principi a forte impatto evolutivo contenuti nel nuovo art. 119 Cost., che aveva indotto lo stesso legislatore ad esprimersi in termini di «federalismo fiscale». Per avere chiare le finalità che il legislatore si proponeva è utile rileggere l'*incipit* della relazione al disegno di legge poi approvato (A.S. n. 1117, 316 e 1253-A): «L'introduzione del federalismo fiscale nel nostro Paese costituisce una tappa fondamentale del suo percorso verso la valorizzazione delle autonomie territoriali e la responsabilizzazione delle relative classi dirigenti, in una prospettiva che assicuri comunque un adeguato sostegno alle aree territoriali in ritardo di sviluppo e che, proprio per tale motivo, abbisognano di un intervento pubblico adeguato e qualitativamente superiore alle altre aree, indipendentemente dalla capacità di farvi fronte con la propria capacità fiscale». Come ben evidente, si tratta di una prospettiva evolutiva in tutto coerente con i principi formalmente cristallizzati nell'art. 119 Cost., e, in verità, nell'intero «nuovo» titolo quinto della parte seconda della Costituzione, ove, come detto, il sistema delle autonomie aveva trovato importante valorizzazione (rispetto alla disciplina prevista prima della riforma costituzionale del 2001); e che, tuttavia, aveva già iniziato ad incontrare le prime «frizioni» con l'adozione di interventi legislativi statali che, richiamando espressamente i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica, erano apparsi compressivi dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali ed invasivi delle sfere di competenza legislativa delle regioni.

¹⁹ Dopo oltre trent'anni veniva «archiviata» la legge 5 agosto 1978, n. 468, la quale, pur modificata nel tempo (con legge 23 agosto 1988, n. 362, recante «nuove norme in materia di bilancio e di contabilità dello Stato»; con legge 3 aprile 1997, n. 94, recante modifiche alla legge n. 468/1978 e delega per l'individuazione delle unità previsionali di base del bilancio dello Stato; d.lgs. 7 agosto 1997, n. 279; legge 25 giugno 1999, n. 208, recante «disposizioni in materia finanziaria e contabile»), aveva continuato a recare la disciplina generale del bilancio dello Stato (ed a stabilire principi in materia di contabilità che erano stati estesi a tutti i livelli istituzionali). Deve, tuttavia, pur essere osservato che se è vero che l'art. 51, comma primo, lett. c), legge n. 196/2009 ha disposto l'abrogazione della richiamata legge n. 468/1978, è altrettanto vero che molta parte delle disposizioni della disciplina legislativa ultima citata è riprodotta nella stessa legge n. 196/2009.

fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario», conferisce (art. 2, comma primo) delega al Governo per l'attuazione di decreti legislativi «aventi ad oggetto l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione, 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»²⁰. Al successivo secondo comma (dell'art. 2), il legislatore ultimo citato, indica, tra i principi e criteri direttivi (cui dovevano essere informati di decreti delegati di cui al primo comma), quello (art. 2, comma secondo, lett. h) della «individuazione dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici, in modo da assicurare la redazione dei bilanci di comuni, province, città metropolitane e regioni in base a criteri predefiniti e uniformi»²¹. Ora, se si considera che, come visto, al primo comma (dell'art. 2), manca ogni riferimento alla armonizzazione dei bilanci pubblici e che, in base all'art. 1, comma primo, la legge n. 42/2009 «reca disposizioni volte a stabilire i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica», risulta evidente come nell'impostazione del legislatore in esame i principi fondamentali della armonizzazione dei bilanci pubblici rientrino nell'ambito dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica, e ne costituiscano, in sostanza, una “sottospecie”: con la conseguenza che la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» rimane “contenuta” nella materia «coordinamento della finanza pubblica». Si tratta di una impostazione incompatibile con il dato costituzionale, il quale, come detto, all'art. 117, comma terzo, Cost., individua espressamente sia la «armonizzazione dei bilanci pubblici» sia il «coordinamento della finanza pubblica»²²: della qual cosa, ovviamente, non vi sarebbe stata alcuna necessità ove

²⁰ Deve essere rilevato criticamente che la riportata disposizione legislativa esprime un profilo finalistico che è estraneo ai «principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema finanziario»: i quali, infatti, non sono volti ad assicurare l'autonomia finanziaria degli enti territoriali – che è stabilmente garantita dall'art. 119 Cost. – ma, al contrario, costituiscono limite all'autonomia finanziaria dei suddetti enti: nel senso che l'autonomia finanziaria riconosciuta in Costituzione agli enti territoriali incontra limite nel (nei principi fondamentali di) «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» (così come l'autonomia contabile degli stessi enti territoriali trova limite nella «armonizzazione dei bilanci pubblici»).

²¹ Ma, all'art. 2, comma secondo, lett. h), legge n. 42/2009 sono indicati anche altri principi e criteri direttivi generali (per l'adozione dei decreti delegati di cui al primo comma dello stesso art. 2): l'esecuzione della registrazione delle poste di entrata e di spesa nei bilanci dello Stato e degli enti territoriali in forme che consentano di ricondurre tali poste ai criteri rilevanti per l'osservanza del patto di stabilità e crescita; l'individuazione del termine entro il quale regioni ed enti locali devono comunicare al Governo i propri bilanci preventivi e consuntivi, come approvati, e la previsione di sanzioni in caso di mancato rispetto di tale termine; l'individuazione dei principi fondamentali per la redazione, entro un determinato termine, dei bilanci consolidati delle regioni e degli enti locali in modo tale da assicurare le informazioni relative ai servizi esternalizzati, con previsione di sanzioni a carico dell'ente in caso di mancato rispetto di tale termine. Deve essere precisato che la riportata disposizione di cui alla lett. h) del secondo comma dell'art. 2 della legge n. 42/2009 è stata successivamente sostituita dall'art. 2, comma secondo, lett. b), legge n. 196/2009, che ha definito in modo significativamente diverso i principi ed i criteri generali ivi previsti.

²² Nel senso che «armonizzazione dei bilanci pubblici» e «coordinamento della finanza pubblica» fossero due materie distinte, vedi L. SAMBUCCI, *Contabilità degli enti territoriali ed istituzionali*, cit., pp. 271 ss. (già nella edizione del 2011 del contributo, come detto, in AA.VV., *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, cit.). Ma si tratta di un dato che la dottrina che maggiormente indaga il sistema finanziario e contabile pubblico sembra considerare praticamente “scontato”: vedi, in particolare, A. BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali di fronte ai vincoli europei ed alla riforma costituzionale sul “pareggio di bilancio”*, in *Le Regioni*, 2014, p.

la prima fosse ricompresa nella seconda. In verità, già la formulazione della disposizione costituzionale richiamata (come introdotta da legge cost. n. 3/2001) permette di distinguere due distinte materie: appunto, la «armonizzazione dei bilanci pubblici» e il «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario». Un dato, quest'ultimo, che è divenuto non più disputabile in esito all'art. 3 legge cost. n. 1/2012²³, il quale, come noto, ha “spostato” solo la «armonizzazione dei bilanci pubblici» tra le materie a legislazione esclusiva statale, e, segnatamente, all'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost.²⁴ (mentre il «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» è “rimasto” tra le materie a legislazione concorrente di cui all'art. 117, comma terzo, Cost.).

Il legislatore ha provato a porre rimedio alla lacuna introducendo – con l'art. 2, comma sesto, lett. a), legge n. 196/2009 – un ulteriore periodo alla fine del comma primo dell'art. 2 della legge n. 42/2009, con il quale si precisa che i decreti legislativi ivi previsti (come detto, aventi ad oggetto l'attuazione dell'art. 119 Cost.) sono adottati anche al fine di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio degli enti territoriali e i relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica. Il richiamato intervento correttivo se riesce a dare maggiore coordinamento intrinseco alla disposizione di cui all'art. 2, comma primo, legge n. 42/2009 (in relazione ai principi e criteri generali specificati, in particolare, alla lett. h del successivo secondo comma), non riesce a fugare le perplessità rilevate in ordine

77, ove, infatti, si parla della «armonizzazione dei bilanci pubblici» senza citare il «coordinamento della finanza pubblica»

²³ In tal senso, più diffusamente, vedi. L. SAMBUCCI, *Coordinamento finanziario e autonomie: i problemi che la riforma costituzionale non risolveva*, in *www.contabilità-pubblica.it*, 2017, p. 16. In precedenza la stessa giurisprudenza costituzionale aveva ritenuto che «armonizzazione dei bilanci pubblici» e «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» fossero sostanzialmente espressive di un'unica materia: in particolare, Corte cost. 16 gennaio 2004, n. 17 precisava che «spetta allo Stato, in sede di legislazione concorrente, la determinazione dei principi fondamentali nella materia compresa nella endiadi espressa nella indicazione di “armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”». A dimostrazione del radicamento di tale convincimento, Corte cost. 10 aprile 2014, n. 88 prende atto, in seguito a legge cost. n. 1/2012 - ed alla sua inclusione nell'ambito delle materie attribuite alla potestà legislativa esclusiva dello Stato - dello «scorporo della “armonizzazione dei bilanci pubblici” dall'endiadi con il «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario»». In ogni caso, risulta evidente come, anche nella riportata ricostruzione della giurisprudenza costituzionale, «armonizzazione dei bilanci pubblici» e «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» costituiscano due distinti “ambiti disciplinari” («endiadi») della più ampia materia (secondo l'impostazione della Corte) «armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario»: si tratta di valori costituzionali distinti, che investono distinti ambiti materiali, pur presentando profili teleologici in parte comuni (entrambi sono rilevanti in termini di salvaguardia del principio di equilibrio di bilancio, nelle diverse declinazioni di cui agli artt. 81, comma primo, 97, comma primo, e 119, comma primo, Cost.; entrambi sono rilevanti in funzione di tutela dell'unità economica della Repubblica di cui all'art. 120, comma secondo, Cost.). Dunque, i termini della questione rimangono immutati, l'esigenza dell'ordinamento rimane irrisolta: si tratta, comunque, di capire che cosa rientri nell'uno e cosa nell'altro ambito disciplinare; e ciò, ad esempio, con riferimento alla armonizzazione dei bilanci pubblici, per capire cosa possa fare il legislatore statale con riguardo alla contabilità delle regioni ed alla contabilità degli enti locali (e cosa, invece, non possa fare).

²⁴ In particolare, al richiamato art. 117, comma secondo, lett. e), Cost., sono previste le seguenti, distinte (separate da un punto e virgola) materie: «moneta, tutela del risparmio e mercati finanziari; tutela della concorrenza; sistema valutario; sistema tributario e contabile dello Stato; armonizzazione dei bilanci pubblici; perequazione delle risorse finanziarie».

all'improprio assorbimento della armonizzazione dei bilanci pubblici nel coordinamento della finanza pubblica²⁵; improprietà linguistiche che, peraltro, sono aggravate e rese ancor più manifeste proprio dal richiamato legislatore correttivo: infatti, all'art. 1, comma quarto, legge n. 196/2009 – la quale, come detto, si intitola «legge di contabilità e finanza pubblica» – si stabilisce, tra l'altro, che «le disposizioni recate dalla presente legge e dai relativi decreti legislativi costituiscono principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'art. 117 della Costituzione»²⁶ («e sono finalizzate alla tutela dell'unità economica della Repubblica italiana, ai sensi dell'art. 120, secondo comma, della Costituzione»²⁷).

²⁵ Peraltro, la riportata correzione legislativa (come visto, apportata alla fine del mese di dicembre del 2009) – richiamando esplicitamente anche la armonizzazione (dei «sistemi contabili» e degli «schemi di bilancio») – riesce ad essere dimostrativa di come lo stesso legislatore fosse ben consapevole che «armonizzazione dei bilanci pubblici e «coordinamento della finanza pubblica» fossero materie distinte (anche se funzionali tra loro e in relazione ad altri valori costituzionali).

²⁶ Ne consegue che, per effetto della riportato disposto di cui all'art. 1, comma quarto, legge n. 196/2009, sarebbero da ritenere principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica (e del sistema tributario) anche le disposizioni di cui al successivo art. 2, ove si conferisce delega al Governo per l'adozione di decreti legislativi «per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche» (ad esclusione degli enti territoriali) e sono stabiliti i principi ed i criteri direttivi per l'attuazione della delega legislativa. Quindi, anche in questo caso, l'armonizzazione dei bilanci rimarrebbe interamente contenuta nella materia «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Come detto, si tratta di impostazione che non solo trascura ma confligge con i principi di cui all'art. 117 Cost., che – ora con formula del tutto indiscutibile, in esito al citato art. 3 legge cost. n. 1/2012 – tiene distinte le due materie, oggi collocate anche in posizione diversa: come visto, l'armonizzazione dei bilanci pubblici tra le materie a legislazione statale esclusiva e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario tra le materie a legislazione concorrente. Peraltro, la disposizione di cui all'art. 1, comma quarto, legge n. 196/2009 appare scarsamente coerente con quella stabilita al precedente comma primo dello stesso art. 1, ove, invece, il legislatore in esame richiama espressamente «i principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica», in osservanza dei quali deve essere realizzato il concorso delle amministrazioni pubbliche «al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione europea».

Sotto altro profilo, sulla base dell'art. 1, comma quarto, legge n. 196/2009, sarebbero da ritenere principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica tutte le numerosissime disposizioni recate dallo stesso legislatore citato che riguardano profili di disciplina strettamente inerenti la contabilità dello Stato: disposizioni che rientrano nella materia «sistema tributario e contabile dello Stato» (di cui all'art. 117, comma secondo, lett. e, Cost., e, quindi, di competenza legislativa esclusiva statale), e non nel coordinamento della finanza pubblica. Anche in questo caso, quindi, l'impostazione del legislatore statale (cristallizzata nella disposizione sopra richiamata) trova ostacolo insuperabile nel dato costituzionale. Ovvero, in ogni caso, l'improprietà testuale (in cui incorre il legislatore statale) costituisce ulteriore riprova del tentativo dello Stato di ampliare l'ambito di applicazione del «coordinamento della finanza pubblica» (con inevitabile impatto negativo sulla coerenza complessiva del sistema), e farne, soprattutto, strumento legittimativo di interventi legislativi statali compressivi degli spazi di autonomia riconosciuti in Costituzione agli enti territoriali, e, quindi, scarsamente coerenti con il sistema costituzionale delle autonomie; la cui tenuta è esposta a vulnerazione dalla finalità perseguita dallo Stato, manifestativa di una logica neo centralista quale risposta semplicistica (a voler considerare le migliori intenzioni della impostazione statale) alla perdurante congiuntura recessiva a carattere economico e finanziario.

²⁷ Deve essere rilevato che anche l'art. 120, comma secondo, Cost. è richiamato con formula che appare impropria. Se è vero, infatti, che nella suddetta disposizione è espressamente richiamata l'unità economica quale valore che assurge al rango costituzionale; e se si può convenire con l'impostazione secondo cui il coordinamento della finanza pubblica è funzionale anche alla protezione della unità economica della Repubblica; deve pur essere rilevato che le prescrizioni riportate nella citata disposizione costituzionale fissano i principi per la tutela del suddetto valore («unità economica») attraverso l'esercizio del potere sostitutivo da parte del Governo. Pertanto, al citato art. 1, comma quarto, legge n. 196/2009, il legislatore

2.2. Esorbitanza delle disposizioni di delegazione legislativa. Elementi per la ricostruzione del dato costituzionale. Ambito di operatività della armonizzazione dei bilanci pubblici - Sotto altro profilo, entrambe le leggi, come accennato, già nella definizione dell'oggetto della delegazione legislativa vanno oltre la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici». Anzi, in verità, la legge n. 42/2009 – fermi restando i profili di perplessità già evidenziati – nella sua formulazione originaria, era riuscita, nella definizione dei principi e dei criteri generali, a rimanere coerente al dato costituzionale: infatti, all'art. 2, comma secondo, lett. h), si precisava che il legislatore delegato avrebbe dovuto provvedere alla «individuazione dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici», in modo da assicurare la redazione dei bilanci degli enti territoriali in base a criteri predefiniti e uniformi²⁸. Il “distacco” rispetto al dato costituzionale si verifica con le modificazioni apportate (pochi mesi dopo) dall'art. 2, comma sesto, legge n. 196/2009, che, da un lato, (integra l'art. 2, comma primo, legge n. 42/2009 e) amplia il profilo teleologico dei decreti delegati volti ad attuare l'art. 119 Cost., con i quali si persegue anche il fine di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio degli enti territoriali ed i relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica; e, da altro lato, rivede in senso ampliativo i principi ed i criteri direttivi di cui all'art. 2, comma secondo, lett. h), legge n. 42/2009, i quali (in seguito alla modifica) riguardano: l'adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato; l'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); l'adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società e altri organismi controllati; l'affiancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale»²⁹.

avrebbe dovuto richiamare la tutela dell'unità economica “di cui” all'art. 120, comma secondo, Cost. (e non utilizzare, come ha fatto, la locuzione «ai sensi» della disposizione costituzionale citata).

²⁸ Inoltre, nella disposizione richiamata, si stabiliva che la disciplina delegata avrebbe dovuto prevedere: che la registrazione delle poste di entrata e di spesa dei bilanci dello Stato e degli enti territoriali dovesse essere eseguita in forme che consentissero di ricondurre le suddette poste ai criteri rilevanti per l'osservanza del patto di stabilità e crescita; che fosse stabilito un termine entro il quale regioni ed enti locali dovessero inviare al Governo i propri bilanci preventivi e consuntivi (con la previsione di sanzioni in caso di mancata osservanza del termine); che fossero individuati i principi fondamentali per la redazione, entro un determinato termine, dei bilanci consolidati degli enti territoriali. Alla successiva lett. l) del secondo comma del citato art. 2, inoltre, si imponeva che fosse stabilito l'obbligo di pubblicazione, nel sito internet dell'ente, dei bilanci degli enti territoriali.

²⁹ I principi ed i criteri direttivi di cui al citato art. 2, comma secondo, lett. h), legge n. 42/2009 (come modificato dall'art. 2, comma sesto, legge n. 196/2009) prevedono 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

In verità, il legislatore ultimo citato, apportando le modificazioni richiamate, si è limitato ad adeguare (a rendere coerenti) la delega legislativa e i principi attuativi di cui all'art. 2 legge n. 42/2009 (in materia di bilancio degli enti territoriali) alla delegazione di cui all'art. 2 della stessa legge n. 196/2009, ove, infatti, si fa riferimento (al primo comma) alla «armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche» (diverse da regioni ed enti locali) e «dei relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica»³⁰; mentre, al secondo comma, sono indicati quali criteri direttivi, tra gli altri: l'adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato, al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio in fase di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche; l'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 nazionale³¹; l'affiancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale; l'adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati; la definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici misurabili e riferiti ai programmi di bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni³².

Ma, in disparte la definizione dei principi e dei criteri direttivi, i quali, comunque, come visto, riguardano aspetti specifici e non la generalità dei sistemi contabili di regioni ed enti locali; gli elementi di problematicità riguardano lo stesso oggetto principale (ovvero il profilo teleologico) della delega legislativa (definito all'art. 2, comma primo, legge n. 42/2009), il quale, come visto, non riguarda la (ovvero non è limitata alla) armonizzazione dei bilanci pubblici ma si estende alla armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali: con definizione di un ambito materiale ben più ampio (ed eccessivo) rispetto a quello indicato dal legislatore costituzionale - all'art. 117, comma terzo, Cost., e, poi, all'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost.³³ - e suscettibile di estendere il

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.

³⁰ Si tratta, in sostanza, dello stesso tenore testuale utilizzato (aggiunto, per effetto delle modificazioni apportate) all'art. 2, comma primo, legge n. 42/2009. Inoltre, all'art. 2, comma primo, legge n. 196/2009 è precisato che i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche devono essere raccordabili con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi.

³¹ La finalità perseguita è quella di rendere più trasparenti e significative le voci di bilancio dirette all'attuazione delle politiche pubbliche; con adozione di un sistema unico di codifica dei singoli provvedimenti di spesa correlati alle voci di spesa riportate nei bilanci. Il legislatore delegato deve anche definire una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica.

³² Si tratta, in sostanza, degli stessi principi e criteri direttivi stabiliti (aggiunti, per effetto delle modificazioni apportate) all'art. 2, comma secondo, legge n. 42/2009.

³³ Sul punto, deve essere ricordato che inizialmente – in esito alla riforma costituzionale introdotta da legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3 (recante, come noto, «modifiche al titolo V della parte seconda della

potere legislativo dello Stato fino alla disciplina di ogni aspetto della contabilità degli enti territoriali. Una impostazione che non solo è scarsamente coerente con il modello autonomistico definito in Costituzione, in quanto suscettibile di neutralizzare del tutto l'autonomia contabile delle regioni e degli enti locali; ma, come detto, è finanche difficilmente compatibile con la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici», della quale non vi sarebbe stato alcun bisogno in un sistema in cui il potere del legislatore statale sia esteso alla disciplina (in sostanza) di tutta la contabilità pubblica³⁴. Al contrario, proprio la previsione in Costituzione della suddetta materia implica l'esistenza (ovvero la possibilità) di discipline diverse adottate da legislatori diversi (ovvero anche discipline di rango normativo), in relazione alle quali l'ordinamento ravvisa necessità armonizzative a presidio di altri valori costituzionalmente protetti³⁵: esigenze di armonizzazione che sono volte ad assicurare – mediante fissazione, da parte del legislatore statale, di principi di ordine generale in materia di bilancio (e non di contabilità, di «sistemi contabili») - un certo livello di omogeneità e di uniformità delle discipline (rimesse all'autonomia legislativa delle regioni e all'autonomia normativa degli enti locali): sono questi i profili finalistici riconducibili alla produzione del legislatore dell'armonizzazione. Ne deriva che la previsione stessa della materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» esclude l'impostazione racchiusa nel tenore strettamente letterale del citato art. 2, comma primo, legge n. 42/2009 (nella parte che qui rileva)³⁶, il cui disposto deve trovare (nei decreti delegati) – avrebbe dovuto trovare -

Costituzione») – la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici era annoverata da quelle a legislazione concorrente di cui all'art. 117, comma terzo, Cost.; successivamente, in esito alle modifiche apportate dalla recente riforma costituzionale introdotta da legge cost. 20 aprile 2012, n. 1 (recante, come anche noto, «introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale»), la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» è stata “spostata” tra quelle attribuite alla legislazione esclusiva dello Stato (di cui all'art. 117, comma secondo, Cost.).

³⁴ Come già accennato (vedi nota 17), si vuole dire che se fosse lo stesso legislatore – il legislatore statale – competente a disciplinare il sistema contabile dello Stato, il sistema contabile delle regioni, il sistema contabile degli enti locali, non vi sarebbe stata alcuna ragione per prevedere una specifica materia – peraltro, attribuita allo stesso legislatore statale - riguardante la armonizzazione dei bilanci pubblici, in quanto non vi sarebbe nulla da dover armonizzare, e, in ogni caso, non vi sarebbe stata alcuna necessità di prevedere una siffatta materia perché lo stesso legislatore (statale) era competente a disciplinare l'intera materia della contabilità pubblica.

³⁵ Ad esempio, in via generale, l'unità economica della Repubblica. Ma anche il principio di buon andamento della pubblica amministrazione, rispetto al quale rivestono particolare rilevanza il costante monitoraggio, la trasparenza e intellegibilità dei flussi informativi, la confrontabilità dei dati finanziari: esigenze – volte, in fine, al miglioramento della programmazione finanziaria e dei risultati della gestione - che sono assicurate dalla omogeneità e dalla uniformità dei sistemi contabili; ma anche il principio di equilibrio (tra le entrate e le spese) di bilancio di cui agli artt. 81, comma primo, 97, comma primo, e 119, comma primo, Cost. (come modificati da legge cost. n. 1/2012). Ma anche il coordinamento (dinamico) della finanza pubblica, il quale, secondo una parte della dottrina, è assicurato – in verità, più condivisibilmente, è agevolato – dalla armonizzazione dei bilanci pubblici (la quale, come già osservato, ha una sua autonomia funzionale, pur essendo utile rispetto ad esigenze di coordinamento finanziario).

³⁶ Ma nello stesso senso, militano anche altri argomenti. Se, infatti, il legislatore costituzionale avesse inteso attribuire al legislatore statale una competenza legislativa estesa all'intera contabilità pubblica, non avrebbe scritto, all'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost., «sistema contabile dello Stato», ma, molto più semplicemente, avrebbe disposto “sistema contabile pubblico”; senza che vi fosse necessità (come detto) di prevedere la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici», la quale, peraltro, non è stata soppressa dal legislatore costituzionale del 2012, ma è stata “spostata” tra le materie a legislazione esclusiva statale.

attuazione costituzionalmente orientata: nel senso che il riportato profilo finalistico deve ritenersi circoscritto al (delimitato dal) suddetto valore costituzionale come definito in Costituzione - appunto, «armonizzazione dei bilanci pubblici» (e non dei «sistemi contabili»³⁷): il quale valore costituisce un limite al potere legislativo statale, nel senso che tale potere non solo non può ritenersi esteso alla disciplina dell'intera contabilità delle regioni e degli enti locali, ma può (deve) essere esercitato unicamente in funzione di assicurare le finalità armonizzative che il legislatore costituzionale ha ritenuto meritevoli di protezione. La qual cosa deve indurre nel senso di ritenere che, anche negli ambiti riconducibili alla materia «armonizzazione dei bilanci pubblici», la legislazione statale debba limitarsi alla fissazione di disposizioni di carattere generale, senza possibilità di estensione alla disciplina di dettaglio.

In verità, il legislatore costituzionale fissa un ulteriore limite al potere legislativo statale, rinvenibile nella circostanza che – nella formula testuale – il termine «armonizzazione» è riferito ai «bilanci pubblici» (e non ai «sistemi contabili»): trova, quindi, ulteriore restrizione l'ambito di esercizio del potere legislativo dello Stato³⁸, il quale, per definizione costituzionale, deve ritenersi limitato ai profili che riguardano i documenti di bilancio – intesi, nell'accezione più ampia, quali documenti della «decisione di bilancio», e, quindi,

³⁷ In ogni caso, l'estensione della delega legislativa rimane insuperabilmente definita (peraltro, in coerenza con l'impostazione qui prospettata) nei principi e criteri direttivi stabiliti all'art. 2, comma secondo, lett. h), legge n. 42/2009, i quali, come visto, non attribuiscono al legislatore delegato il potere di disciplinare il sistema contabile delle regioni e quello degli enti locali. E da tali principi e criteri si sarebbe dovuto lasciare guidare il legislatore delegato nell'attuazione della delega. Ne risulta, peraltro, che l'oggetto (il tenore testuale dell'oggetto) della delegazione di legge è incoerente rispetto ai criteri attuativi, in quanto – in una interpretazione non sistematica – potrebbe indurre (ed ha indotto) ad individuare un ambito materiale più ampio (anche qualitativamente, e non solo quantitativamente) rispetto (non solo alla materia «armonizzazione dei bilanci pubblici», ma anche) agli stessi principi e criteri direttivi, i quali, come visto, hanno trovato definizione in coerenza con le disposizioni di cui all'art. 117 Cost. (per la ripartizione del potere legislativo tra Stato e regioni), limitandosi solo ad alcuni aspetti di ordine generale della contabilità delle regioni e degli enti locali (senza contenere indicazioni in ordine alla disciplina complessiva della contabilità degli enti territoriali).

³⁸ La «armonizzazione dei bilanci pubblici» 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. Sul punto, L. MERCATI, *Armonizzazione dei bilanci pubblici e principi contabili*, in *www.federalismi.it*, 2014, p. 4, 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». R. PEREZ, *Conti uniformi e vincoli finanziari nel governo della finanza locale*, in *www.irpa.eu*, 2012, osserva 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 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 una delle novità introdotte dal d.lgs. n. 118/2011 (già nella sua formulazione originaria): si tratterà, ora, di vedere come i suddetti enti sapranno dare attuazione alle nuove norme.

comprensivi, ad esempio, anche del rendiconto - e la loro struttura³⁹, limitatamente ai profili di ordine generale riguardanti le modalità di rappresentazione, nei documenti di bilancio, delle partite finanziarie, dei programmi, dei progetti, degli obiettivi⁴⁰. Siffatta impostazione riesce ad assicurare un sufficiente livello di conformazione (limitatamente ai profili generali) dei documenti di bilancio e rende possibile la necessaria omogeneità (delle modalità di espressione) dei dati finanziari ed economici complessivi provenienti dai diversi livelli istituzionali, in funzione della loro lettura sistemica, della loro confrontabilità, della loro analisi comparata – peraltro, con sicuro miglioramento, in termini gestionali, della programmazione economico-finanziaria e dei risultati dell'attività pubblica – al fine di (concorrere a) garantire, in via generale, non solo il coordinamento della finanza pubblica, ma primariamente (ovvero tramite il coordinamento finanziario) l'osservanza dei principi costituzionali di equilibrio di bilancio⁴¹ (di cui agli artt. 81, comma primo, 97, comma primo,

³⁹ 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) “ordinamenti contabili pubblici” oppure (della) “contabilità pubblica”. Ma, molto più semplicemente, come detto, all'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost., non avrebbe scritto «sistema contabile dello Stato», ma “sistema contabile pubblico” (la quale cosa, peraltro, come anche detto, avrebbe reso inutile la previsione della materia «armonizzazione dei bilanci pubblici»).

⁴⁰ Una sicura indicazione in tal senso si rinveniva nell'ordinamento già nell'art. 1, comma primo, d.lgs. 12 aprile 2006, n. 170, (recante «ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici»), ove si stabiliva 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» (locuzione da intendersi come riferita alle funzionalità ed ai contenuti dei documenti in ordine al consolidamento dei conti pubblici): 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») ad assicurare (a rendere possibile) non solo trasparenza della gestione e controllo della spesa pubblica, ma anche decisioni finanziarie appropriate e tempestive, anche in ordine al consolidamento dei conti, rispettose dei vincoli imposti economici e finanziari imposti dalle istituzioni comunitarie. Peraltro, 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 (oltre ad aver trovato espressione al citato art. 2 d.lgs. n. 170/2006), si trova ribadita – positivamente – già all'art. 1, comma primo, legge n. 196/2009, ove (in seguito alle modificazioni apportate dall'art. 1, comma primo, legge n. 39/2011) 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 espressa 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.

⁴¹ Come accennato (vedi nota 2), in questa sede, non ci si può soffermare sulla riforma dell'art. 81 Cost., e, tuttavia, è necessario rilevare che, sulla portata e sull'impatto (non solo sugli aspetti più prettamente

e 119, comma primo, Cost., come modificati da legge cost. n. 1/2012), di unità economica della Repubblica (di cui all'art. 120, comma secondo, Cost.), di rispetto dei vincoli

finanziari, ma anche sui diritti sociali) del principio costituzionale di equilibrio di bilancio, la letteratura scientifica è ormai copiosissima: sul punto, senza pretesa di esaustività, vedi A. BRANCASI, *Il principio del pareggio di bilancio in Costituzione*, in *www.osservatoriosullefonti.it*, 2012; Id., *L'introduzione del principio del c.d. pareggio di bilancio: un esempio di revisione affrettata della Costituzione*, in *Quaderni costituzionali*, 2012, p. 108; Id., *Bilancio (equilibrio di)*, in *Enciclopedia del diritto*, Agg., VII, 2014; G. RIVOSECCHI, *Il c.d. pareggio di bilancio tra Corte e legislatore, anche nei suoi riflessi sulle regioni: quando la paura prevale sulla ragione*, in *www.rivistaaic.it*, 2012; F. BILANCIA, *Note critiche sul c.d. "pareggio di bilancio"*, in *www.rivistaaic.it*, 2012; T.F. GIUPPONI, *Il principio costituzionale dell'equilibrio di bilancio e la sua attuazione*, in *Quad. cost.*, 2014, 51; A. MORRONE, *Pareggio di bilancio e Stato costituzionale*, in *www.rivistaaic.it*, 2014; M. LUCIANI, *Costituzione, bilancio, diritti e doveri dei cittadini*, in *Scritti in onore di Antonio D'Atena*, Milano, 2015, pp. 1673 ss.; G. LO CONTE, *Equilibrio di bilancio, vincoli sovranazionali e riforma costituzionale*, Torino, 2015; E. FURNO, *Pareggio di bilancio e diritti sociali: la ridefinizione dei confini nella recente giurisprudenza costituzionale in tema di diritto all'istruzione dei disabili*, in *NOMOS*, 2017; per una ricostruzione del sistema costituzionale di bilancio, vedi G. LADU, *I principi costituzionali e la finanza pubblica*, in AA.VV., *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, cit., p. 28. Soprattutto la dottrina costituzionalistica ha approfondito i diversi profili problematici della costituzionalizzazione del suddetto principio, ivi compreso quello della sua giustiziabilità (tema che presenta rilevanza in relazione al presente lavoro): M. LUCIANI, *L'equilibrio di bilancio e i principi fondamentali: la prospettiva del controllo di costituzionalità*, in *Il principio dell'equilibrio di bilancio secondo la riforma costituzionale del 2012* (atti del seminario svoltosi in Roma il 22 novembre 2013), 2014, Milano, pp. 42 ss.; G. RIVOSECCHI, *L'equilibrio di bilancio: dalla riforma costituzionale alla giustiziabilità*, in *www.rivistaaic.it*, 2016; G. SCACCIA, *La giustiziabilità della regola del pareggio di bilancio*, in *www.rivistaaic.it*, 2012.

Meno indagato è rimasto il tema del "rapporto" tra principio di equilibrio del bilancio e principio di buon andamento della pubblica amministrazione. Sul punto, G. BOTTINO, *Il nuovo articolo 97 della Costituzione*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, 2014, p. 693, ha rilevato come i nuovi principi dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito si aggiungono – «fanno sistema» – «ai tradizionali principi di imparzialità e di buon andamento, ampliando – nella forma e nella sostanza – i contenuti che definiscono lo statuto costituzionale delle pubbliche amministrazioni»; soffermandosi, peraltro, sulla importanza della trasfusione nell'art. 97 Cost. dei suddetti nuovi principi. Sulla questione deve essere osservato che il richiamo del principio – dopo l'esplicazione all'art. 81 Cost. - al primo comma dell'art. 97 Cost., e il riferimento alle «pubbliche amministrazioni»; la sua ripetizione al primo comma dell'art. 119 Cost., con riferimento alle regioni ed agli enti locali; sembrerebbero autorizzare a ritenere che sia il principio di buon andamento a rimanere integrato, completato, e, quindi, limitato, dal principio di equilibrio di bilancio: sul punto, si è già rilevato – L. SAMBUCCI, *La triste parabola dell'autonomia contabile degli enti territoriali*, cit., p. 56 – come il dato costituzionale sembri fissare un limite al buon andamento, la cui "misura" non può prescindere dal rispetto degli equilibri di bilancio: la qual cosa non significa che i valori di cui al secondo comma dell'art. 97 debbano conoscere sacrificio in funzione della primaria salvaguardia degli equilibri di bilancio; ma certo implica che, nello scrutinio di costituzionalità in relazione al principio di buon andamento, si debba tenere conto (ovvero non si possa trascurare la valutazione) dell'impatto sugli equilibri finanziari complessivi. Ma il tema richiede separato approfondimento.

economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea⁴², e (più in generale?) del principio di buon andamento della pubblica amministrazione⁴³.

2.3. La contraddittoria attuazione delle deleghe legislative. I dubbi di costituzionalità – Le suddette deleghe legislative hanno trovato una prima attuazione rispondente ai principi attuativi e sostanzialmente adeguata alla (riportata) impostazione ricostruttiva più coerente con il dato costituzionale: con d.lgs. 31 maggio 2011, n. 91, recante disposizioni attuative «dell'art. 2 legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili»; e 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». In effetti, i legislatori delegati citati si sono limitati, nel testo degli articolati, a disposizioni di carattere generale riferite agli ambiti indicati dai criteri direttivi⁴⁴ (mentre si sono diffusi negli allegati uniti ai decreti, descrittivi dei principi contabili generali, di cui pure è imposta alle amministrazioni pubbliche «la piena attuazione»); comunque, pur confermando le perplessità di ordine generale già suscitate dalle leggi di delegazione⁴⁵,

⁴² Deve essere rilevato che il legislatore costituzionale (art. 4 legge cost. n. 1/2012) ha costituzionalizzato (art. 119, comma terzo, Cost.) l'obbligo delle regioni e degli enti locali di concorrere ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea: un principio, peraltro, ampiamente acquisito all'ordinamento, già solo se si considerano le citate disposizioni di cui all'art. 1, comma primo, legge n. 196/2009 (vedi nota 40); e se si tiene conto dei principi (ancor più risalenti) esplicitati all'art. 2, comma primo, d.lgs. n. 170/2006, ove espressamente si disponeva 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 articoli 117 e 119 della Costituzione». Ma vedi anche le disposizioni di cui all'art. 2, comma secondo, lett. b), legge n. 42/2009, ove, tra i principi da osservare nell'attuazione delle deleghe legislative conferite, si individuava quello del «concorso di tutte le amministrazioni pubbliche al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica nazionale in coerenza con i vincoli posti dall'Unione europea e dai trattati internazionali».

⁴³ La proposta definizione del profilo teleologico trova riscontro nelle posizioni espresse dalla giurisprudenza costituzionale, la quale ha ritenuto che «l'armonizzazione dei bilanci pubblici è finalizzata realizzare l'omogeneità dei sistemi contabili per rendere i bilanci delle amministrazioni aggregabili e confrontabili, in modo da soddisfare le esigenze informative connesse a vari obiettivi quali la programmazione economico-finanziaria, il coordinamento della finanza pubblica, la gestione del federalismo fiscale, le verifiche del rispetto delle regole comunitarie, la prevenzione di gravi irregolarità idonee a pregiudicare gli equilibri dei bilanci»: Corte cost. 20 luglio 2016, n. 184 (ma, sul punto specifico, ci si soffermerà *infra sub* 3.2). In dottrina, in senso limitativo degli spazi di competenza del legislatore statale, A. BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali*, cit., p. 80, osserva che la potestà legislativa in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici dovrebbe servire allo Stato «soltanto a prescrivere uniformità nelle rilevazioni e unicità di linguaggio strumentali alla predisposizione mediante riclassificazione dei dati e con finalità esclusivamente conoscitive».

⁴⁴ Ne sono venuti, tra l'altro: la disciplina del piano dei conti integrato (e la definizione della transazione elementare); la nuova disciplina della classificazione delle entrate (per titoli e tipologie) e delle spese (per missioni e programmi); le disposizioni riguardanti gli indicatori di risultato; le disposizioni riguardanti le amministrazioni pubbliche in regime di contabilità civilistica; la definizione dei termini di approvazione dei bilanci.

⁴⁵ Ad esempio, all'art. 2, comma primo, d.lgs. n. 91/2011 si stabilisce che lo stesso «decreto disciplina l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, al fine di

hanno offerto spunti utili in termini ricostruttivi delle finalità e degli ambiti di esercizio della materia «armonizzazione dei bilanci pubblici»⁴⁶.

Tuttavia, è con il d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126, recante «disposizioni integrative e correttive del d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118»⁴⁷, che si materializza un vero e proprio distacco rispetto al dato costituzionale. Infatti, il citato legislatore correttivo ha aggiunto al d.lgs. n. 118/2011

assicurare il coordinamento della finanza pubblica attraverso una disciplina omogenea dei procedimenti di programmazione, gestione, rendicontazione e controllo». Deve essere rilevato criticamente che all'epoca in cui fu adottato il citato d.lgs. n. 91/2011 l'armonizzazione dei bilanci pubblici (che il legislatore statale esprime impropriamente con la locuzione «sistemi contabili e schemi di bilancio») era ancora materia a legislazione concorrente (secondo quanto previsto all'art. 117, comma terzo, Cost.), e, quindi, eventualmente, lo Stato avrebbe potuto determinare i principi fondamentali della materia. I termini della questione rimangono immutati anche a voler considerare l'opzione – incompatibile con il dato costituzionale – secondo cui la disciplina della «armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio» sarebbe un ambito materiale compreso nella materia «coordinamento della finanza pubblica» ovvero, comunque, distinto dalla «armonizzazione dei bilanci pubblici»: nel primo caso, è sufficiente rilevare che il «coordinamento della finanza pubblica» ancora oggi è materia a legislazione concorrente, e, quindi, il legislatore statale può “solo” determinare i principi fondamentali; nel secondo caso, rimarrebbe privata di ogni valenza la previsione costituzionale di una materia denominata «armonizzazione dei bilanci pubblici». L'infelice formulazione della disposizione esaminata è sufficientemente indicativa delle forzature compiute dal legislatore statale nel tentativo di ampliare il proprio potere di intervento in ogni ambito della contabilità pubblica: dovendosi ricordare che un siffatto potere è escluso dalla previsione costituzionale della materia «sistema contabile dello Stato» e della materia «armonizzazione dei bilanci pubblici».

⁴⁶ In particolare, all'art. 3 d.lgs. n. 91/2011 si stabilisce, tra l'altro, che, con l'attuazione dei principi contabili generali stabiliti nel decreto stesso (nell'allegato 1), le amministrazioni pubbliche perseguono l'obiettivo di (art. 3, lett. a) «promuovere l'armonizzazione delle procedure contabili, connesse ai diversi sistemi contabili e di bilancio, al fine di rappresentare in maniera veritiera e corretta, attraverso il sistema dei bilanci, le scelte programmatiche, amministrative e gestionali dell'amministrazione». In verità, si tratta di esigenze e di principi tradizionalmente acquisiti all'ordinamento contabile pubblico (anche se ora descritti con maggiore dettaglio dal citato legislatore delegato), i quali, tuttavia, non solo non implicano l'adozione di (né autorizzano lo Stato ad imporre) discipline contabili minuziosamente uniformi a tutti i livelli istituzionali, ma una siffatta disciplina (uniforme e minuziosamente dettagliata) neppure riuscirebbe automaticamente a garantire la rappresentazione veritiera e corretta delle scelte programmatiche, amministrative e gestionali dell'ente: la qual cosa dipende dalle modalità di attuazione dei principi contabili: il bilancio di un ente potrebbe essere esattamente rispondente allo schema imposto dal legislatore statale, ma potrebbe non essere veridico né corretto; mentre ben potrebbe essere veritiero e corretto un bilancio predisposto secondo uno schema diverso da quello imposto. Inoltre, al citato art. 3 d.lgs. n. 91/2011 si dispone che, con l'osservanza dei principi contabili generali, le amministrazioni pubbliche: permettono ai gestori dei sistemi contabili e di bilancio, nonché ai responsabili dei servizi finanziari, l'applicazione corretta ed efficace delle norme; mettono gli organi di revisione e di controllo nelle condizioni di verificare che il sistema dei bilanci e le relative informazioni contabili pubbliche risultino conformi ai principi di efficienza ed efficacia. Anche in questo caso, si tratta di esigenze e di profili finalistici, di carattere generale, già presenti nell'ordinamento contabile pubblico, i quali riescono a rientrare nell'ambito della «armonizzazione dei bilanci pubblici» soltanto intendendo tale materia in senso molto ampio e comprensivo di ogni aspetto della contabilità.

⁴⁷ Deve essere rilevato che all'art. 2, comma settimo, legge n. 42/2009 era espressamente prevista la possibilità di adottare, entro tre anni (nella formulazione originaria il termine era di due anni) dall'entrata in vigore dei decreti legislativi di cui al primo comma, decreti legislativi recanti disposizioni integrative e correttive nel rispetto dei principi e criteri direttivi previsti nella presente legge (e con le procedure di cui ai commi terzo e quarto). Deve anche essere rilevato che il decreto n. 126/2014 è stato approvato dal Consiglio dei ministri in data 8 agosto 2014; la qual cosa, peraltro, lascia anche dubitare della osservanza del (richiamato) termine di tre anni (fissato per l'approvazione di decreti legislativi integrativi e correttivi) di cui al citato art. 2, comma settimo.

un titolo terzo ed un titolo quarto del tutto nuovi⁴⁸: il titolo terzo, intitolato «ordinamento finanziario e contabile delle regioni», reca ora (in seguito alle “correzioni” apportate dal d.lgs. n. 126/2014) una disciplina dettagliata, minuziosa della contabilità delle regioni⁴⁹; il titolo quarto (intitolato «adeguamento delle disposizioni riguardanti la finanza regionale e locale») – e, in particolare, l’art. 74 - apporta profonde e pervasive modificazioni alla parte seconda del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267⁵⁰.

Osservato preliminarmente che mai in precedenza il legislatore statale si era spinto fino alla definizione dell’ordinamento finanziario e contabile delle regioni⁵¹, deve essere rilevato che le disposizioni di cui al titolo terzo del d.lgs. n. 118/2011, come integrato e corretto dal d.lgs. n. 126/2014, si espongono a diversi profili di dubbia legittimità costituzionale⁵². Un primo ordine di perplessità riguarda l’eccesso di delega. Come visto, infatti, la delega legislativa è stata conferita, ai sensi 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

⁴⁸ Nella formulazione originaria, il titolo terzo del d.lgs. n. 118/2011 recava le «disposizioni finali e transitorie» (e si componeva di tre articoli); il titolo quarto, invece, neppure esisteva. È utile aggiungere che, in sede di “correzione” e “integrazione”, il legislatore delegato ha aggiunto - all’originario d.lgs. n. 118/2011 (che già ne prevedeva tre, di cui il primo riguardante i principi contabili generali) - altri trentuno allegati, nei quali è riportata una disciplina ultra dettagliata di ogni minuto aspetto della contabilità delle regioni e degli enti locali: centinaia e centinaia di pagine recanti prescrizioni iper regolamentari, che si aggiungono alle centinaia di disposizioni recate dal testo dell’articolato, il quale, in sede di “correzione”, vede aggiungersi (al testo originario) oltre quaranta articoli (ma solo l’art. 74 contiene disposizioni modificative riguardanti, come detto, praticamente tutta la parte seconda del d.lgs. n. 267/2000). All’esito delle “integrazioni” e delle “correzioni” introdotte dal d.lgs. n. 126/2014, il d.lgs. n. 118/2011 più che un testo normativo (che doveva recare, secondo quanto indicato nel titolo, «disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio» delle regioni e degli enti locali) è un vero e proprio manuale operativo della contabilità degli enti territoriali (e dei loro organismi).

⁴⁹ La disciplina introdotta dal d.lgs. n. 126/2014 non solo non è limitata ai profili ed agli istituti di bilancio, ma è estesa anche alla gestione finanziaria ed ai controlli; ma neppure è limitata agli aspetti ordinamentali indicati nel titolo (come detto, «ordinamento finanziario e contabile»), in quanto stabilisce una normativa di minuzioso dettaglio (su tutti gli aspetti della contabilità delle regioni).

⁵⁰ Come noto, la parte seconda del d.lgs. n. 267/2000 reca (ed è intitolata) l’ordinamento finanziario e contabile degli enti locali.

⁵¹ Infatti, come detto (vedi nota 16), nel passato, il legislatore statale, nel rispetto dell’autonomia contabile delle regioni, si era sempre limitato a stabilire principi volti a dare coordinamento ai (sostanzialmente, ad armonizzare i) sistemi contabili pubblici: in particolare, vedi legge n. 335/1976 e d.lgs. n. 76/2000. Ciò che preme evidenziare è che, 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: le disposizioni riguardavano anche i rendiconti) delle regioni. Peraltro, gli interventi legislativi richiamati riescono ad essere dimostrativi di come l’ordinamento abbia sempre avuto ben presente la necessità della omogeneità (e, quindi, le esigenze di armonizzazione) dei documenti di bilancio ai diversi livelli istituzionali.

⁵² Sulla questione, vedi L. SAMBUCCI, *Contabilità degli enti territoriali ed istituzionali*, in AA.VV., *Contabilità dello Stato e degli enti pubblici*, Torino, 2015, p. 339; sui dubbi di legittimità costituzionale rispetto alla disciplina preesistente al d.lgs. n. 126/2014, vedi anche L. SAMBUCCI, *Autonomia contabile delle regioni e armonizzazione dei bilanci pubblici*, cit., 42.

delega legislativa rispetto alla sfera di operatività della materia «armonizzazione dei bilanci pubblici»⁵³ (rientrante nella competenza del legislatore statale), risulta complicato riuscire ad individuare, nell'ambito del portato teleologico definito dalla disposizione ultima citata, spazi positivi suscettibili di giustificare la definizione, da parte del legislatore statale, della disciplina dell'ordinamento finanziario e contabile delle regioni⁵⁴. E tale impostazione trova ulteriore conferma, da un lato, nella declinazione dei principi e dei criteri direttivi per l'attuazione della suddetta delega (come detto, definiti all'art. 2, comma secondo, lett. h, legge n. 42/2009), i quali, come visto, non offrono indicazioni che autorizzino (il legislatore delegato a disporre) la disciplina dell'ordinamento finanziario e contabile delle regioni (e degli enti territoriali, in generale), trattandosi, come visto, di prescrizioni direttive volte, essenzialmente, a dare omogeneità ai contenuti dei documenti di bilancio (a carattere preventivo e consuntivo) ed uniformazione alle tecniche di rappresentazione dei dati finanziari ed economici negli stessi documenti. E, da altro lato, nella circostanza – pure risolutiva - che con il d.lgs. n. 118/2011 (come originariamente approvato, e rimasto vigente fino alle correzioni introdotte con d.lgs. n. 126/2014) il legislatore delegato si è limitato alla attuazione della delega legislativa in osservanza dei principi e dei criteri direttivi stabiliti, senza esprimere alcun riferimento all'ordinamento finanziario e contabile delle regioni⁵⁵. Si tratta di elementi, a carattere constatativo, che escludono che il legislatore statale (e, segnatamente, nel caso specifico, il legislatore delegato) possa essere ritenuto competente a disciplinare i profili ordinamentali della contabilità delle regioni (e degli enti locali), e, men

⁵³ La qual cosa (come detto) avrebbe suggerito, in sede di attuazione della delega legislativa, una interpretazione costituzionalmente orientata (rispettosa del valore costituzionale «armonizzazione dei bilanci pubblici») delle disposizioni di cui all'art. 2, comma primo, legge n. 42/2009.

⁵⁴ Peralto, come già evidenziato, il citato legislatore correttivo non si è neppure limitato a definire l'ordinamento finanziario e contabile delle regioni, ma, addirittura, ha stabilito una disciplina minuziosa, “ultra regolamentare”, dell'intera contabilità regionale (e della contabilità degli enti locali: con le disposizioni contenute nel nuovo art. 74 d.lgs. n. 118/2011).

⁵⁵ Si vuole dire che, ove la delega legislativa di cui all'art. 2, comma primo, legge n. 42/2009 ed i principi e criteri di cui al secondo comma del citato art. 2 fossero stati suscettibili di essere intesi come attributivi del potere di disciplina dell'intero ordinamento finanziario e contabile delle regioni, già nel d.lgs. n. 118/2011 sarebbero state stabilite disposizioni esplicite in tal senso, anche solo limitatamente alla definizione dei principi fondamentali della contabilità regionale: il legislatore, cioè, in sede di attuazione della delega, avrebbe esteso la disciplina 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 (né a quello degli enti locali). Pur dovendosi evidenziare, in ogni caso, che una siffatta delega legislativa non può certo essere ricavata implicitamente dai criteri attuativi (che pure, come visto, non contengono indicazioni nel senso percorso dal citato legislatore delegato correttivo), ma deve essere conferita in modo esplicito: come, peraltro, già avvenuto in passato, quando all'art. 4, comma secondo, legge 23 ottobre 1992, n. 421, è stata conferita delega al Governo per il riordino dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali. È utile rilevare che nella richiamata circostanza 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): la qual cosa costituisce riprova di come l'armonizzazione dei bilanci pubblici fosse (anche prima della sua costituzionalizzazione) un valore ampiamente acquisito all'ordinamento.

che meno, a stabilirne la disciplina regolamentare (come pure ha fatto con il d.lgs. n. 126/2014)⁵⁶.

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 conferita⁵⁷. Rimane, infine, da evidenziare criticamente la circostanza che, come visto, con il d.lgs. n. 126/2014, il legislatore statale neppure si è limitato alle disposizioni ordinamentali (e, quindi, alla definizione dei principi della contabilità delle regioni)⁵⁸, ma, addirittura, ha introdotto una

⁵⁶ Un ulteriore argomento che milita nel senso di escludere che il legislatore statale, con legge n. 42/2009, abbia inteso conferire delega per la disciplina dell'ordinamento contabile delle regioni, può essere ravvisato nella circostanza che, all'epoca dell'entrata in vigore della citata legge delega, la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici», come detto, rientrava tra quelle a legislazione concorrente: la qual cosa avrebbe implicato di dover considerare principi fondamentali di armonizzazione dei bilanci pubblici le disposizioni di disciplina dell'ordinamento finanziario e contabile, e, quindi, le disposizioni riguardanti un ambito materiale ben più ampio di quello indicato dal legislatore costituzionale, in quanto comprensivo (non solo “dei bilanci”, ma) di ogni aspetto della contabilità (le procedure decisionali a carattere finanziario, gli aspetti gestionali, i controlli), sia pure limitatamente ai principi (“ordinamento”).

⁵⁷ I dubbi (di eccesso di delega) rimarrebbero irrisolti anche a voler considerare che l'estensione (in sede di “correzione”) della disciplina delegata sia stata determinata dallo “spostamento” della «armonizzazione dei bilanci pubblici» tra le materie a legislazione statale, e, quindi, 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 confermerebbe che la disciplina ordinamentale introdotta dal d.lgs. n. 126/2014 sia stata adottata in difetto di delega, e in difetto di principi e criteri direttivi per l'attuazione (stabiliti – l'una e gli altri – molto tempo prima del fatto ritenuto giustificativo dell'ampliamento della disciplina delegata). Per cui anche a voler ritenere, sulla base di una interpretazione (molto) estensiva – e scarsamente coerente con il sistema costituzionale delle autonomie e con il tenore testuale dei principi - delle materie «armonizzazione dei bilanci pubblici» e «coordinamento della finanza pubblica», che il legislatore statale sia competente a disciplinare l'ordinamento finanziario e contabile delle regioni; ciò – la disciplina di tali aspetti - non sarebbe potuto avvenire (ovvero la 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, con declinazione di specifici principi e criteri direttivi. Per completezza, deve pur essere rilevato che, sul punto specifico (eccesso di delega), una obiezione pertinente potrebbe essere quella di rilevare che la delega legislativa formalizzata (in via generale, all'art. 2, comma primo, legge n. 42/2009, con precisazione che i decreti delegati erano finalizzati ad «armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio» delle regioni e degli enti locali) poteva ritenersi comprensiva dell'ordinamento finanziario e contabile: obiettivamente, la locuzione «sistemi contabili» indica un perimetro di operatività (riferibile all'intera contabilità degli enti territoriali) più ampio e comprensivo di quello riconducibile all'ordinamento finanziario e contabile (il quale, come noto, è – sarebbe - limitato alla definizione dei principi). Si tratterebbe, tuttavia, di obiezione non condivisibile, in quanto insuscettibile di resistere al rilievo che la richiamata delega legislativa è conferita non per disciplinare ma per «armonizzare i sistemi contabili» (e, quindi, l'ordinamento contabile) degli enti territoriali; e troverebbe, comunque, ostacolo insormontabile nella considerazione che lo spazio di operatività della delega legislativa rimane definito dai principi e dai criteri di attuazione, i quali (definiti all'art. 2, comma secondo, lett. h, legge n. 42/2009), nel caso in esame, escludono che la “materia” delegata («armonizzare i sistemi contabili») possa essere intesa come estesa alla disciplina dell'ordinamento contabile e, addirittura, di ogni minuzioso aspetto della contabilità delle regioni e degli enti locali.

⁵⁸ 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

disciplina minuziosa, “ultra regolamentare”, dell’intero sistema contabile delle regioni (e di quello degli enti locali⁵⁹).

Un ulteriore profilo di dubbia costituzionalità (della normazione introdotta dal d.lgs. n. 126/2014) 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 (e, addirittura, di ogni aspetto regolamentare della contabilità delle regioni e

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, p. 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, la quale ha precisato, tra l’altro, che la delega correttiva e integrativa attribuisce la «possibilità di apportare modifiche di 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».

In relazione ad altro profilo, deve essere rilevato che l’espansione normativa posta in essere con il d.lgs. n. 126/2014 non può trovare giustificazione neppure nella eventuale intenzione del legislatore delegato di recepire, in sede di decreto correttivo, gli esiti della sperimentazione prevista all’art. 36 d.lgs. n. 118/2011, la quale, comunque, avrebbe dovuto attenersi ai principi ed ai criteri attuativi e, in ogni caso, non avrebbe potuto determinare un ampliamento della delega legislativa.

⁵⁹ Le obiezioni rilevate in relazione alle disposizioni introdotte dal d.lgs. n. 126/2014 sono riferibili in molta parte anche a quelle (recate dallo stesso legislatore delegato ultimo citato) riguardanti l’ordinamento contabile degli enti locali, le quali (per effetto della correzione) si trovano riportate all’art. 74 d.lgs. n. 118/2011. Anche in questo caso, infatti, il legislatore attuativo della delega non si limita a modifiche riferite ai principi della contabilità locale, ma introduce correzioni a carattere pervasivo all’intera parte seconda del d.lgs. n. 267/2000. Le perplessità derivano dalla considerazione che una revisione tanto profonda dell’ordinamento contabile degli enti locali avrebbe richiesto una specifica delega legislativa: una delega che non vi è stata e che, peraltro, il legislatore statale non poteva conferire, in quanto, come detto, il potere legislativo statale è limitato alla armonizzazione dei bilanci pubblici (e, all’epoca della legge delega, addirittura alla definizione dei principi fondamentali della suddetta materia). Deve anche essere rilevato che il d.lgs. n. 126/2014 – per il carattere minuzioso delle disposizioni che introduce – riesce ad essere invasivo anche del potere normativo degli enti locali in materia di contabilità, risultante dalla combinazione delle disposizioni di cui agli artt. 150 e 152 d.lgs. n. 267/2000, ove si riserva (art. 150) al legislatore statale la definizione dei principi della contabilità locale (l’ordinamento contabile, appunto) ed agli stessi enti locali la disciplina regolamentare (art. 152). Dovendosi pur rilevare che le disposizioni di cui ai citati artt. 150 e 152 d.lgs. n. 267/2000 – in considerazione di quanto detto in ordine alla “delimitazione” della portata della materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» - appaiono difficilmente compatibili con il sistema definito all’art. 117 Cost., potendosi dubitare che il potere normativo degli enti locali e che il potere normativo degli enti locali in materia di contabilità sia limitato ai profili strettamente regolamentari (sul punto, vedi *sub* nota 53) e dovendosi ritenere che il potere legislativo statale sia “limitato” alla definizione dei principi più generali dell’ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, e ciò solo in considerazione della combinazione delle disposizioni di armonizzazione dei bilanci pubblici e dei principi del coordinamento finanziario, che, nella sua concezione “statica” (ed estensiva), può riguardare i profili relativi alla gestione finanziaria, alle procedure contabili, ai controlli, alla responsabilità, ai procedimenti di rendicontazione.

degli enti locali) costituisca violazione del sistema di riparto delle competenze legislative come definito nella disposizione costituzionale ultima citata⁶⁰. Né l'espansione del potere legislativo dello Stato (esteso, come visto, alla disciplina della contabilità degli enti territoriali, e, più in generale, della contabilità pubblica) riesce a trovare giustificazione nello "spostamento" - disposto dall'art. 3, lett. a), legge cost. 20 aprile 2012, n. 1 (e, quindi,

⁶⁰ Sulla base della impostazione prospettata, il legislatore statale sarebbe "competente" (oltre che a disciplinare il sistema contabile dello Stato), con effetti sulla contabilità degli enti territoriali, a stabilire disposizioni in materia di «armonizzazione dei bilanci pubblici» (intesa nei sensi esposti) ed a definire principi fondamentali in materia di «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario»; mentre il legislatore regionale, in applicazione del principio di residualità di cui all'art. 117, comma quarto, Cost., sarebbe "competente" a disciplinare il proprio sistema contabile, in osservanza dei "limiti" fissati dallo Stato nell'esercizio del potere legislativo in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici e di coordinamento della finanza pubblica. Si tratta di impostazione che, peraltro, permette di soprassedere sulla questione riguardante la possibilità di individuare le distinte materie «sistema contabile delle regioni» (o contabilità regionale) e «sistema contabile degli enti locali» (o contabilità locale), essendo acquisito il dato relativo al fatto che il potere legislativo dello Stato può estendersi "solo" a quelle parti della contabilità delle regioni e degli enti locali suscettibili di rientrare nella armonizzazione dei bilanci pubblici e nei principi del coordinamento della finanza pubblica: tutto il resto, per quanto attiene alla contabilità degli enti territoriali, rientra, limitatamente ai rispettivi ambiti, nella potestà legislativa regionale e nel potere normativo degli enti locali (e, quindi, nell'autonomia contabile degli enti territoriali). Per completezza, a tal proposito, deve essere rilevato che A. BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali*, cit., p. 76, ha osservato che «l'art. 117 non parla del sistema contabile delle regioni né di quello degli enti locali, per cui, trattandosi anche in questo caso di due distinte e specifiche materie, è necessario ritenere che la relativa potestà legislativa è da ascrivere alla competenza residuale di tipo esclusivo delle regioni (comma 4) e, eventualmente, alla potestà regolamentare degli enti locali».

Sotto altro aspetto, deve essere osservato che, se è indiscutibile che il legislatore regionale sia pienamente competente (con i limiti visti) a disciplinare il sistema contabile della regione, più complesso è stabilire in che misura il suddetto legislatore possa intervenire sulla contabilità degli enti locali. Per arrivare ad una prima conclusione sul punto, si rende necessario individuare quale sia il fondamento ordinamentale del potere normativo in materia di contabilità. Risolto (nei termini visti) il nodo problematico relativo alla delimitazione dello spazio di intervento del legislatore statale, il quale è circoscritto entro i confini della (materia a legislazione esclusiva) armonizzazione dei bilanci pubblici e del (della materia a legislazione concorrente) coordinamento della finanza pubblica, e, quindi (ovvero, comunque), deve ritenersi circoscritto agli aspetti generali del sistema finanziario e contabile degli enti locali; per una corretta ricostruzione della questione è necessario partire dall'indiscutibile riconoscimento (anche) agli enti locali dell'autonomia contabile. In tal senso, acquista rilevanza la considerazione che l'autonomia contabile costituisce una delle esplicazioni essenziali del più generale principio di autonomia degli enti territoriali stabilito in Costituzione, il quale implica il riconoscimento di autonomia politica, di autonomia normativa, di autonomia finanziaria, di autonomia contabile, di autonomia amministrativa (profili di autonomia che, peraltro, sono funzionali l'uno all'altro). Ne deriva che l'autonomia contabile degli enti locali trova fondamento nel principio autonomistico stabilito all'art. 114 Cost., e declinato nelle disposizioni costituzionali successive. Ora, se a ciò si aggiunge che quello definito in Costituzione è un sistema autonomistico paritario - ovvero, come rilevato in dottrina, un sistema ispirato al pluralismo istituzionale paritario: M. CAMMELLI, *Amministrazione (ed interpreti) davanti al nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Le Regioni*, 2001, p. 1274 - appare più coerente con siffatto sistema l'impostazione di ritenere estremamente limitato lo spazio di intervento del legislatore regionale negli aspetti della contabilità degli enti locali (e, comunque, "solo" in quelli suscettibili di rientrare nella materia coordinamento della finanza pubblica: come visto, infatti, la «armonizzazione dei bilanci pubblici» rientra nella potestà legislativa dello Stato). Quindi, appare preferibile ritenere che siano gli stessi enti locali a disciplinare il proprio sistema contabile, tenendo conto, ovviamente: dei principi costituzionali; delle disposizioni di armonizzazione stabilite dal legislatore statale; dalle disposizioni di coordinamento della finanza pubblica stabilite dal legislatore statale (limitatamente ai principi fondamentali) e dal legislatore regionale, escludendo che quest'ultimo possa risultare compressivo degli spazi di autonomia degli enti locali ovvero caratterizzare in senso quasi gerarchico, in materia di assetti contabili, il rapporto con gli enti locali.

successivamente alla legge n. 42/2009 e allo stesso d.lgs. n. 118/2011 - della «armonizzazione dei bilanci pubblici» tra le materie a legislazione esclusiva dello Stato⁶¹: come pure prova a sostenere il legislatore delegato in esame, il quale, 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), richiama ora espressamente l'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost., 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)⁶². In sostanza, il richiamato “spostamento” della «armonizzazione dei bilanci pubblici» è stato inteso (è stato dichiarato) dal legislatore come attributivo allo Stato di legislazione esclusiva in relazione alla disciplina ordinamentale di ogni aspetto della contabilità delle regioni e degli enti locali – ma, in verità, è stato posto a fondamento di una normativa regolativa (come visto) di ogni dettaglio della contabilità degli enti territoriali⁶³.

⁶¹ Per effetto del citato art. 3, lett. a), legge cost. n. 1/2012, la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» si trova ora prevista (come detto) all'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost., secondo cui sono attribuite alla legislazione esclusiva dello Stato, tra le altre, le seguenti materie: «moneta, tutela del risparmio e mercati finanziari; tutela della concorrenza; sistema valutario; sistema tributario e contabile dello Stato; armonizzazione dei bilanci pubblici; perequazione delle risorse finanziarie».

⁶² Non può farsi a meno di rilevare, sul punto specifico, un elemento di forte incongruenza, a carattere generale, 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», con il richiamo espresso all'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost.; all'art. 1, comma primo, del “decreto principale” (nella sua originaria formulazione), invece, si richiamava espressamente il «coordinamento della finanza pubblica», nel senso che si stabiliva espressamente: «Le disposizioni recate dal presente decreto costituiscono principi fondamentali del 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 solo al successivo terzo comma (del citato art. 1) si faceva riferimento ai «principi della armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio» (delle regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi strumentali). Un ulteriore profilo di incongruenza è facilmente ravvisabile nella circostanza che mentre all'art. 1 del d.lgs. n. 118/2011 (come corretto) si richiama l'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost. a fondamento della disciplina (stabilita nel titolo I e nel titolo III dello stesso decreto) della «armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali»; al successivo art. 36 d.lgs. n. 118/2011 la citata disposizione costituzionale viene richiamata a fondamento della disciplina dei «bilanci delle regioni» (recata dal titolo III, il quale, come detto, si intitola: «ordinamento finanziario e contabile delle regioni»), senza più alcun espresso richiamo alla «armonizzazione». 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.

⁶³ Lo “spostamento” della «armonizzazione dei bilanci pubblici» (nella accezione esplicitata dal legislatore) tra le materie a legislazione esclusiva statale risponde ad una duplice esigenza: da un lato, quella di provare a porre rimedio 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, neppure nel titolo, alla determinazione dei principi fondamentali di armonizzazione dei bilanci pubblici (come doveva essere secondo quanto previsto all'art. 117, comma terzo, Cost.); e, peraltro, già nella formulazione originaria, stabiliva disposizioni che esorbitavano rispetto alla (corretta delimitazione della) materia «armonizzazione dei bilanci pubblici»: ad esempio, le disposizioni relative alla «flessibilità degli stanziamenti di bilancio» (ma anche altre) – evidentemente 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». Si tratta di profili problematici che, riguardando l'estensione della

Si tratta, tuttavia, di una impostazione che non riesce a resistere ad una corretta ricostruzione dei dati costituzionali. Intanto, deve essere rilevato che il riferito spostamento della armonizzazione dei bilanci pubblici (tra le materie a legislazione esclusiva statale) è del tutto insuscettibile di incidere sullo spazio di intervento della suddetta materia, il quale è rimasto inalterato⁶⁴; la richiamata modificazione ha “unicamente” determinato una estensione del potere legislativo dello Stato nell’ambito della stessa materia, la cui disciplina è ora attribuita al legislatore statale nella sua interezza (e non più limitatamente alla fissazione dei principi fondamentali)⁶⁵. Ciò chiarito; in ordine alla definizione degli spazi di operatività della materia, si è già avuto modo di escludere, per ragioni di ordine sistematico e di ordine testuale (oltre che sulla base di elementi ricavati dall’ordinamento)⁶⁶, che l’armonizzazione dei bilanci pubblici possa ritenersi estesa alla disciplina di ogni aspetto

materia (e non solo l’esercizio del potere legislativo nell’ambito della stessa materia), sono insuscettibili di essere risolti con lo spostamento della «armonizzazione dei bilanci pubblici» tra le materie a legislazione esclusiva statale (spostamento che, come detto, non può determinare un ampliamento della materia ma “solo” un ampliamento del potere del legislatore statale nell’ambito della stessa materia). Da altro lato, il riferito “spostamento” risponde all’esigenza dello Stato di estendere le proprie prerogative e di “accentrare” (in proprio favore) i poteri in tutti gli ambiti riguardanti le decisioni finanziarie, al fine (pur comprensibile) di agevolare – a fronte dei gravi impatti della crisi economica e finanziaria e dei rigori dei vincoli economici e finanziaria provenienti dall’ordinamento dell’Unione europea – i controlli sul complesso della finanza pubblica, il contenimento della spesa, il consolidamento dei conti. In proposito, deve pur essere rilevato che la tendenza dell’ordinamento è nel senso dell’ulteriore ampliamento delle competenze legislative statali in materia finanziaria: deve essere ricordato, ad esempio, che la legge costituzionale (approvata dal Parlamento e) respinta dal referendum costituzionale del 4 dicembre 2016 prevedeva (tra l’altro) 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 detto, si trova annoverata tra le materie a legislazione concorrente di cui all’art. 117, comma terzo, Cost.).

⁶⁴ Al contrario, proprio il suddetto spostamento esclude l’impostazione del legislatore statale: infatti, una interpretazione “ampia” della «armonizzazione dei bilanci pubblici» - come estesa a tutti i profili della contabilità degli enti territoriali (e, in generale, della contabilità pubblica) - avrebbe potuto trovare spazio se la materia fosse rimasta a legislazione concorrente: in tale impostazione, infatti, l’autonomia contabile regionale sarebbe rimasta assicurata dalla circostanza che, comunque, il legislatore statale avrebbe potuto stabilire i principi fondamentali della contabilità regionale ed avrebbe lasciato alle regioni la disciplina della materia. 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 (nel qual caso, sarebbe stata modificata la denominazione), ma “solo” quella di ampliare il potere legislativo statale nell’ambito della stessa materia.

⁶⁵ Vedi anche A. BRANCASI, *L’autonomia finanziaria degli enti territoriali di fronte ai vincoli europei ed alla riforma costituzionale sul “pareggio di bilancio”*, cit., p. 77, secondo cui «la trasformazione dell’armonizzazione in materia di potestà esclusiva non dovrebbe, quindi, comportare alcun cambiamento, se non quello di ricomporre la corrispondenza del tipo di potestà esercitata all’inevitabile contenuto delle disposizioni da adottare con l’esercizio della medesima»; osservando, tra l’altro, che «precedentemente il legislatore statale non poteva intervenire con disposizioni di dettaglio e poteva emanare soltanto principi fondamentali, non per disciplinare il sistema contabile e di bilancio, ma esclusivamente per armonizzare appunto i bilanci». Sulla questione, vedi anche *sub* nota 57.

⁶⁶ Sul punto, vedi, in particolare, *sub* 2.2, ove si evidenziano gli elementi di ordine legislativo e sistematico dimostrativi di come il termine «armonizzazione» definisca uno spazio di operatività circoscritto e specifico, non solo limitato, ma difficilmente compatibile con una interpretazione estensiva delle disposizioni di legge.

della contabilità degli enti territoriali⁶⁷. Sul punto, si è rilevato che, più correttamente, il suo ambito di operatività deve ritenersi circoscritto ai profili che riguardano i documenti di bilancio (previsionali e consuntivi)⁶⁸, 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 riportate⁶⁹: e ciò in ragione del necessario presidio di altri valori che il legislatore costituzionale ritiene meritevoli di protezione.

Sulla base di tale ricostruzione, l'attribuzione, in via esclusiva, al legislatore statale della competenza in materia di «armonizzazione dei bilanci pubblici» è insuscettibile di estendere all'intero ordinamento contabile delle regioni il potere legislativo dello Stato⁷⁰, il quale rimane circoscritto ai profili riguardanti i documenti di bilancio (in ordine ai quali, come detto, il potere legislativo statale non è più limitato alla definizione dei principi fondamentali). Infatti, l'impostazione proposta esclude che la «armonizzazione dei bilanci pubblici» possa ritenersi estesa, ad esempio (e rimanendo agli aspetti generali), ai profili relativi alla gestione finanziaria ed ai controlli: la qual cosa comporta che tali profili rimangano sottratti al legislatore statale (della armonizzazione dei bilanci) sia che si tratti di materia a legislazione concorrente sia che si tratti di materia a legislazione esclusiva dello

⁶⁷ 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”».

⁶⁸ 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».

⁶⁹ Anzi, si è rilevato che 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. A. BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali*, cit., p. 79, osserva che «l'armonizzazione dei bilanci pubblici pone vincoli al modo d'essere della disciplina contabile, ma può farlo soltanto limitatamente ai profili rilevanti per le esigenze conoscitive che i bilanci e la contabilità pubblica devono soddisfare; al di fuori di tali profili vi sarebbe una invasione della potestà, altrettanto esclusiva, delle regioni di disciplinare il loro ordinamento contabile». In sostanza, secondo la dottrina ultima citata, la potestà di armonizzazione dei bilanci pubblici dello Stato «dovrebbe servire soltanto a prescrivere uniformità nelle rilevazioni e unicità di linguaggio strumentali alla predisposizione mediante riclassificazione dei dati e con finalità esclusivamente conoscitive».

⁷⁰ Ma, come detto, è insuscettibile anche di determinare il superamento dei dubbi sollevati in relazione alla compatibilità con la materia (armonizzazione dei bilanci pubblici) dello stesso oggetto della delega legislativa. 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» (di cui all'art. 117, comma secondo, lett. e, Cost.). Un aspetto problematico (che, come detto, può essere rimosso solo con una interpretazione costituzionalmente orientata della locuzione «sistemi contabili», e, comunque, della richiamata delega legislativa) che non riesce ad essere risolto dall'attribuzione della materia alla legislazione esclusiva dello Stato.

Stato⁷¹; tuttavia, come detto, il d.lgs. n. 126/2014 (correttivo del d.lgs. n. 118/2011) introduce una disciplina dettagliata dell'intero ordinamento contabile delle regioni (e modifica significativamente l'ordinamento contabile degli enti locali: come noto, già disciplinato nella parte seconda del d.lgs. n. 267/2000), estesa ad ogni aspetto della contabilità degli enti territoriali: così esponendo a vulnerazione non solo i principi di riparto del potere legislativo tra Stato e regioni come definiti all'art. 117 Cost., ma anche il sistema costituzionale delle autonomie⁷².

In ogni caso, deve ritenersi difficilmente confutabile la circostanza che le disposizioni recate dal d.lgs. n. 126/2014 siano esorbitanti rispetto alla «armonizzazione dei bilanci pubblici»⁷³ (ma anche rispetto all'ordinamento finanziario e contabile, il quale, come noto,

⁷¹ Si potrebbe rilevare che gli aspetti riguardanti la gestione finanziaria e i controlli potrebbero rientrare nella materia «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario»; e l'osservazione avrebbe una sua pertinenza. Tuttavia, rilevato che la richiamata materia rientra (ancora oggi) tra quelle a legislazione concorrente, e, quindi, la competenza del legislatore statale è «limitata» alla definizione dei principi fondamentali; deve anche essere rilevato che la suddetta osservazione, da un lato, costituirebbe il riconoscimento che i richiamati profili non rientrano nella «armonizzazione dei bilanci pubblici»; e che, da altro lato, avrebbe un impatto nella individuazione delle disposizioni introdotte dal d.lgs. n. 126/2014 che possano farsi rientrare nella competenza del legislatore statale. Qui, invece, si vuole primariamente dare un contributo alla individuazione del significato della locuzione costituzionale «armonizzazione dei bilanci pubblici» ed alla definizione dello spazio di operatività della suddetta materia.

⁷² Esorbitando rispetto agli spazi di competenza esclusiva stabiliti all'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost., il legislatore statale ha inevitabilmente invaso sfere di competenza del legislatore regionale e di autonomia delle regioni e degli enti locali. Deve pure essere rilevato, per completezza, che, in dottrina, ha espresso una valutazione lusinghiera della nuova disciplina della contabilità degli enti territoriali introdotta dal d.lgs. n. 126/2014, L. ANTONINI, *Armonizzazione contabile e autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in www.rivistaaic.it, 2017, p. 4, il quale ha ritenuto che «quello dell'armonizzazione dei sistemi contabili rappresenta oggi il più indovinato risultato della riforma attuata con la legge n. 42 del 2009», osservando, tra l'altro, che «la riforma dell'armonizzazione contabile ha, invece, prodotto effetti consistenti: ha inciso sui bilanci di circa 9700 enti, e ha aperto la prospettiva di disporre di bilanci omogenei, aggregabili e confrontabili, in quanto elaborati con le stesse metodologie e criteri contabili, in grado quindi di soddisfare le esigenze informative connesse al coordinamento della finanza pubblica, alla gestione del federalismo fiscale e alle verifiche del rispetto dei vincoli di finanza pubblica». Si tratta, tuttavia, di un giudizio di merito (peraltro, espresso solo in via assertiva) che non considera i profili problematici sopra rilevati, riguardanti la coerenza della disciplina introdotta dal legislatore statale con il sistema di distribuzione del potere legislativo definito all'art. 117 Cost. ed il suo impatto sull'autonomia contabile degli enti territoriali e, più in generale, sul sistema costituzionale delle autonomie.

⁷³ Deve pur essere rilevato, in senso diverso, 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 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 ricordato che, se è vero che ciascuna regione si è dotata di un proprio ordinamento contabile (come, peraltro, era necessario), è altrettanto vero che ciò è avvenuto nel rispetto dei principi costituzionali e della disciplina di principio stabilita dal legislatore statale (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 (aveva) mai contestato (fino ad oggi: vedi, in particolare, i ricorsi che hanno dato suolo ai giudizi di legittimità costituzionale definiti da Corte cost. n. 184/2016 e da Corte

si esaurisce nella determinazione dei principi generali). Come accennato, l'impatto alterativo degli equilibri (tra i diversi valori) costituzionali che gli eccessi normativi del legislatore statale citato è suscettibile di produrre, può essere attenuato⁷⁴ rilevando che il d.lgs. n. 126/2014 ha introdotto anche disposizioni (in parte) riconducibili al «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» (estensivamente intesa⁷⁵): materia (a legislazione concorrente) nella quale, come detto, il potere legislativo dello Stato è “limitato” alla determinazione dei principi fondamentali. Il rilievo, tuttavia, non riesce ad essere risolutivo in quanto, come già evidenziato, avendo – con il decreto delegato ultimo citato - introdotto una disciplina molto minuziosa dell'intera contabilità delle regioni (quindi, neppure limitandosi all'ordinamento contabile), il legislatore statale ha ecceduto (le proprie competenze) sia rispetto alla materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» sia rispetto alla materia «coordinamento della finanza pubblica»⁷⁶.

A fronte di siffatto quadro di diritto positivo, è già stato rilevato⁷⁷ come soluzione ragionevole in ordine ai profili di dubbio prospettati, coerente con il riparto delle

cost. n. 80/2017: sul punto specifico, vedi ampiamente *infra sub 3*) la titolarità in capo alle regioni di autonomia contabile, di cui l'adozione dell'ordinamento contabile costituisce naturale esplicitazione.

⁷⁴ Nel senso che la tracimazione della produzione normativa del legislatore statale rispetto ai principi stabiliti nel sistema di cui all'art. 117 Cost., riesce ad essere contenuta entro limiti meno invasivi, con l'effetto di sottrarre ai dubbi di costituzionalità non poche delle disposizioni introdotte dal d.lgs. n. 126/2014.

⁷⁵ Era già avvenuto, infatti, che lo Stato interpretasse in senso ampio la materia «coordinamento della finanza pubblica»: ad esempio, tra l'altro, all'art. 1 d.l. n. 174/2012, convertito, con modificazioni, in legge 7 dicembre 2012, n. 213, il legislatore statale era 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. 243/2012, 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 del bilancio di cui all'art. 97 Cost.».

⁷⁶ Peraltro, deve essere ricordato, sul punto specifico, che non solo il legislatore statale non si è limitato alla determinazione dei principi fondamentali (la qual cosa avrebbe impedito che il potere legislativo potesse estendersi alla disciplina dettagliata della contabilità delle regioni), ma anche che 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 che, per effetto delle integrazioni e delle correzioni apportate dal d.lgs. n. 126/2014, è stato espunto (dal d.lgs. n. 118/2011) ogni riferimento al «coordinamento della finanza pubblica»: e, quindi, comunque, rimarrebbe non sanato il vizio di eccesso di delega.

⁷⁷ Vedi L. SAMBUCCI, *La contabilità degli enti territoriali*, cit., p. 305 (nella edizione 2013 del citato manuale; ma vedi anche L. SAMBUCCI *Autonomia contabile delle regioni e armonizzazione dei bilanci*, cit., 42), ove si rileva, tra l'altro, che gli “unici” limiti che possono venire all'autonomia contabile delle regioni - e, quindi, al potere del legislatore regionale di disciplinare la contabilità della regione - devono essere ravvisati, oltre che nei principi costituzionali stabiliti all'art. 81 Cost. (ma anche agli artt. 41, 97 e 119 Cost.), nelle disposizioni legislative statali riguardanti la disciplina di principio dei documenti di bilancio (rientranti nella «armonizzazione dei bilanci pubblici») ed in quelle (ad esempio, riguardanti la gestione finanziaria ed i controlli) alle quali può essere riconosciuta valenza di principi fondamentali del «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» (sul punto, vedi anche *sub nota 56*). In tal senso, anche A. BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali*, cit., p. 77, il quale osserva che, con riguardo al sistema contabile delle regioni ed a quello degli enti locali, «la relativa potestà legislativa è da ascrivere alla competenza esclusiva di tipo residuale delle regioni e, eventualmente, alla potestà regolamentare degli enti locali». Secondo la dottrina ultima citata, gli unici limiti che le regioni incontrano nella disciplina del loro sistema contabile discendono «dalle disposizioni di “armonizzazione dei bilanci pubblici”. Inoltre, non dovrebbe competere allo Stato, ma semmai alle regioni, adottare, relativamente alla contabilità degli enti locali, disposizioni del tipo di quelle a suo tempo emanate dal legislatore statale con il d.lgs. n. 77/1995».

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 controlli (e, comunque, quelle inquadrabili nel «coordinamento della finanza pubblica»), senza limitarsi alla fissazione dei principi fondamentali⁷⁸; ed anche le disposizioni riguardanti i documenti di bilancio (e, quindi, quelle rientranti nella armonizzazione dei bilanci pubblici) che non abbiano carattere generale ovvero che, comunque, risultino eccessivamente minuziose⁷⁹. Mentre – sempre con riferimento al d.lgs. n. 118/2011 - devono ritenersi vincolanti per il legislatore regionale, nell'esercizio dell'autonomia contabile, le disposizioni di principio riguardanti la disciplina dei documenti di bilancio (a carattere previsionale e consuntivo) e le disposizioni alle quali può essere riconosciuta valenza di principi fondamentali del «coordinamento della finanza pubblica»⁸⁰. Potendosi ritenere che ogni diversa soluzione, estensiva della competenza

⁷⁸ 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 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 dissuaso 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 norme stabilite dal legislatore statale, il quale, però, aveva ecceduto rispetto alla delega).

⁷⁹ Un primo riscontro a tale impostazione – secondo cui il potere legislativo di armonizzazione dei bilanci pubblici deve ritenersi limitato alla disciplina generale degli istituti della contabilità degli enti territoriali (senza potersi estendere alla loro regolazione minuziosa) – può essere rinvenuto, come accennato, nelle posizioni della giurisprudenza costituzionale: in particolare, laddove Corte cost. n. 184/2016 riconosce al legislatore regionale la potestà di disciplinare anche la struttura del bilancio di previsione e degli altri documenti contabili a carattere decisionale; rilevando: da un lato, che «le sofisticate tecniche di standardizzazione, indispensabili per i controlli della finanza pubblica ma caratterizzate dalla difficile accessibilità informativa per il cittadino di media diligenza, devono essere pertanto integrate da esposizioni incisive e divulgative circa il rapporto tra il mandato»; e, da altro lato, che «una tipizzazione della struttura del bilancio regionale, che sia conciliabile e rispettosa dei limiti esterni e non sia in contrasto con gli standard provenienti dall'armonizzazione, dal coordinamento, dal rispetto dei vincoli europei e degli equilibri di bilancio è funzionale dunque alla valorizzazione della democrazia rappresentativa, nell'ambito della quale deve essere assicurata ai membri della collettività la cognizione delle modalità con le quali le risorse vengono prelevate, chieste in prestito, destinate, autorizzate in bilancio ed infine spese». (Ma sul punto specifico ci si soffermerà avanti). Un ulteriore, importante riscontro alla impostazione sostenuta si trova positivizzato all'art. 150, comma primo, d.lgs., n. 267/2000, ove è risulta stabilito (in seguito alle modificazioni introdotte dal d.lgs. n. 126/2014) che «l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è riservato alla legge dello Stato e stabilito dalle disposizioni di principio del presente testo unico e del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118»: appare evidente, quindi, come il dato testuale riportato faccia riferimento alle disposizioni di principio del d.lgs. n. 118/2011 (e non a tutte le disposizioni di tale decreto).

⁸⁰ Deve essere rilevato che l'eventuale “spostamento” del «coordinamento della finanza pubblica» tra le materie a legislazione esclusiva statale (come già provava a fare l'ultima riforma costituzionale che è stata bocciata in sede referendaria) potrebbe rendere compatibile, in via generale, l'ordinamento finanziario e

legislativa statale in materia di contabilità pubblica (oltre i limiti di cui alla ricostruzione prospettata), finirebbe con l'essere compressiva dell'autonomia contabile delle regioni⁸¹, con inevitabile vulnerazione del (ovvero dubbia compatibilità con il) sistema costituzionale delle autonomie e dei principi costituzionali di riparto del potere legislativo tra Stato e regioni (di cui all'art. 117 Cost.).

3. L'elaborazione della giurisprudenza costituzionale

3.1. Armonizzazione dei bilanci pubblici e impostazione statale - Come accennato, il tema problematico relativo alla individuazione del significato da attribuire alla locuzione «armonizzazione dei bilanci pubblici» (di cui all'art. 117, comma secondo, lett. e, Cost.), e, quindi, alla delimitazione del potere legislativo statale negli ambiti materiali riferibili alla contabilità delle regioni e degli enti locali, è giunta all'attenzione della Corte costituzionale.

In particolare, il Presidente del Consiglio dei ministri, con due distinti ricorsi, ha sollevato questioni di legittimità costituzionale in relazione ad alcune disposizioni stabilite, rispettivamente: da legge reg. Toscana 7 gennaio 2015, n. 1, recante «disposizioni in materia di programmazione economica e finanziaria regionale e relative procedure contabili. Modifiche alla L.R. n. 20/2008»; e da legge prov. aut. Bolzano 22 dicembre 2015, n. 17,

contabile delle regioni (il quale, come detto, attiene alla disciplina dei principi) introdotto e disciplinato dal d.lgs. n. 126/2014, ma solo limitatamente alle disposizioni di principio) con il sistema di riparto delle competenze legislative definito all'art. 117 Cost.; rimarrebbero, comunque, 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 (non è di questo che qui si discute: ma vedi *subb* note 6 e 95): di certo, nell'attuale contesto economico-finanziario pubblico, è la cosa più semplice (se poi sia anche la cosa migliore e se abbia portato effetti utili, è un altro discorso, che esula dal presente lavoro (ma vedi sempre le note sopra citate); tuttavia, come detto, appare difficilmente conciliabile con l'attuale assetto costituzionale delle autonomie (introdotto una quindicina di anni fa), il quale, quindi, (nel caso dovesse essere disposto il richiamato «spostamento») richiederebbe una revisione complessiva (in tal senso, in effetti, la richiamata – sfortunata, nell'esito referendum - riforma costituzionale rivedeva significativamente il sistema delle autonomie).

⁸¹ La qual cosa, peraltro, determinerebbe una situazione di contraddittorietà del sistema, in quanto quegli stessi enti che (per effetto della riforma recata da legge cost. n. 3/2001) avevano conosciuto rinforzo costituzionale della propria autonomia, conoscerebbero una compressione delle proprie prerogative autonomistiche anche 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 a fissare principi fondamentali e di coordinamento dei bilanci.

recante «ordinamento finanziario e contabile dei comuni e delle comunità comprensoriali»⁸². Le questioni sono state definite da Corte cost. 20 luglio 2016, n. 184 e da Corte cost. 13 aprile 2017, n. 80⁸³.

Secondo l'impostazione della Presidenza del Consiglio dei ministri, le denunciate disposizioni stabilite dal citato legislatore toscano sarebbero costituzionalmente illegittime, in relazione ai parametri di cui agli artt. 81, 97 e 117, comma secondo, lett. e), Cost., perché violative ovvero derogatorie rispetto a quelle definite dal d.lgs. n. 118/2011 (ovviamente, come corretto e modificato dal d.lgs. n. 126/2014); così come anche quelle disposte dal citato legislatore provinciale di Bolzano: in questo caso, i parametri costituzionali invocati sono, oltre al citato art. 117, comma secondo, lett. e), Cost., l'art. 79, comma quarto *octies*,

⁸² È utile rilevare che la legge prov. aut. Bolzano n. 17/2015 è stata abrogata dalla legge prov. aut. Bolzano 12 dicembre 2016, n. 25; tuttavia, la difesa erariale ha esteso l'impugnativa di costituzionalità (già formulata) alle disposizioni recate dalla nuova legge che avessero contenuto analogo alle disposizioni della precedente legge fatte oggetto di impugnazione. La Corte, in accoglimento delle osservazioni dello Stato, ha esteso la declaratoria di illegittimità costituzionale alle disposizioni della legge prov. aut. Bolzano n. 25/2016 ritenute riprodottrici delle disposizioni della legge prov. aut. Bolzano n. 17/2015 impugnate.

⁸³ Come accennato, si tratta di due sentenze che vanno ad ingrossare l'ampio filone giurisprudenziale che si è sviluppato in relazione a temi specifici della contabilità pubblica, dei principi di bilancio, degli istituti contabili. Vedi, *ex multis*, Corte cost. 20 dicembre 2012, n. 311, che, tra l'altro, si sofferma sul sistema di tesoreria unica; Corte cost. 25 ottobre 2013, n. 250 e Corte cost. 13 novembre 2013, n. 266, sull'avanzo di amministrazione; Corte cost. 6 marzo 2014, n. 39 e Corte cost. 10 marzo 2014, n. 40, in tema di nuovi controlli attribuiti alla Corte dei conti; Corte cost. 10 aprile 2014, n. 88, che risolve alcune questioni di legittimità costituzionale sollevate da due regioni in relazione ad alcune disposizioni della legge n. 243/2012 (come detto attuativa del principio costituzionale del pareggio di bilancio); Corte cost. 2 luglio 2014, n. 188, che si sofferma sull'istituto delle anticipazioni di cassa; Corte cost. 16 dicembre 2016, n. 279; Corte cost. 11 gennaio 2017, n. 6, sul «disavanzo tecnico». Ci si è limitati a citare solo alcune delle sentenze nelle quali la Corte costituzionale si è soffermata su istituti tipici della contabilità pubblica (dello Stato e degli enti territoriali), che raramente in passato avevano conosciuto il vaglio del giudice costituzionale (e mai in relazione al principio di buon andamento della pubblica amministrazione); alle quali si aggiungono i numerosi altri pronunciamenti che, sempre negli ultimi anni, hanno riguardato principi generali della contabilità pubblica: quali, ad esempio, quello tradizionale della copertura delle legge di spesa; e quello – di più recente ingresso costituzionale (ma anche su questo sarebbe interessante approfondire) – di equilibrio di bilancio. Pronunciamenti che, in alcuni casi, hanno condotto alla declaratoria di illegittimità costituzionale di disposizioni di leggi regionali di bilancio approvative di previsioni finanziarie: vedi, in particolare Corte cost. 29 gennaio 2016, n. 10 e Corte cost. 24 luglio 2015, n. 188: sulla giurisprudenza ultima citata (e sulla recente elaborazione giurisprudenziale costituzionale in relazione ai bilanci e alla contabilità pubblica), vedi ampiamente L. SAMBUCCI, *La triste parabola dell'autonomia contabile degli enti territoriali: se la Corte costituzionale decide sugli stanziamenti di bilancio*, in *www.federalismi.it*, 2016.

d.p.r. 31 agosto 1972, n. 670⁸⁴ e «l'allegato 4/1 del d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118»⁸⁵. I postulati generali posti a fondamento della ricostruzione proposta dalla difesa erariale sono sintetizzati nel (nel primo punto del) «ritenuto in fatto» riportato dalla giurisprudenza costituzionale citata: il d.lgs. n. 118/2011 disciplina l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni; la suddetta normazione è stabilita «a garanzia dell'unitarietà e dell'omogeneità della disciplina contabile dei bilanci pubblici, ed in particolare di quelli delle regioni, e per evitare situazioni patologiche determinate dall'uso di regole contabili non adeguate che potrebbero avere ripercussioni sul sistema economico nazionale», ed al fine di “consentire il consolidamento dei conti pubblici”⁸⁶; la richiamata

⁸⁴ Deve essere rilevato che il citato comma quarto *octies* (introdotto dall'art. 1, comma 407, lett. e, legge 23 dicembre 2014, n. 190) dell'art. 79 d.p.r. n. 670/1972 (recante «approvazione del testo unico delle leggi costituzionali concernenti lo statuto speciale per il Trentino-Alto Adige») stabilisce che la regione Trentino Alto Adige e le province autonome di Trento e di Bolzano «si obbligano a recepire con propria legge da emanare entro il 31 dicembre 2014, mediante rinvio formale recettizio, le disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi, previste dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, nonché gli eventuali atti successivi e presupposti, in modo da consentire l'operatività e l'applicazione delle predette disposizioni nei termini indicati dal citato decreto legislativo n. 118 del 2011 per le regioni a statuto ordinario, posticipati di un anno, subordinatamente all'emanazione di un provvedimento statale volto a disciplinare gli accertamenti di entrata relativi a devoluzioni di tributi erariali e la possibilità di dare copertura agli investimenti con l'utilizzo del saldo positivo di competenza tra le entrate correnti e le spese correnti». Ci si è già soffermati (in altra sede) sui profili problematici riguardanti l'applicabilità alle (ovvero gli obblighi di recepimento o di adeguamento da parte) regioni a statuto speciale delle disposizioni di «armonizzazione dei bilanci pubblici», rilevando come le suddette disposizioni, in considerazione dei profili teleologici della materia (in estrema sintesi: omogeneità dei documenti, in funzione della lettura sistema dei dati e della loro confrontabilità), dovessero ritenersi impegnative anche per gli enti ad autonomia differenziata, e che, diversamente, diveniva concreto il rischio di neutralizzazione delle stesse finalità dei valori costituzionali considerati: sul punto, vedi L. SAMBUCCI, *La contabilità degli enti territoriali ed istituzionali*, cit., p. 347.

⁸⁵ L'allegato 4/1 del d.lgs. n. 118/2011 è una sorta di manuale operativo della contabilità degli enti territoriali, nel quale sono riportati (descrittivamente) elementi di ordine generale dei singoli istituti contabili e minuziose regole applicative: al quale allegato può essere riconosciuta una valenza prescrittiva solo limitatamente ai dati strettamente riferiti alle disposizioni di principio contenute nel testo dell'articolato (del d.lgs. n. 118/2011); mentre per il resto, può avere solo valenza orientativa (ma, più correttamente, di studio e di approfondimento).

⁸⁶ Inoltre, nella ricostruzione della difesa erariale (per come riportata dalla Corte in esame), l'esigenza di un linguaggio comune «sarebbe connessa all'attuazione del principio dell'equilibrio del bilancio ed alla sostenibilità del debito pubblico, che trova espressione nell'art. 97, primo comma, Cost., in relazione agli obblighi derivanti dalla partecipazione dell'Italia all'Unione europea»; e sarebbe reso necessario dalla legge n. 243 del 2012, che detta disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio del bilancio ai sensi dell'art. 81, sesto comma, Cost., la quale, appunto, «richiederebbe un linguaggio comune per gli enti territoriali» (*recte*: un comune linguaggio contabile). Si tratta, tuttavia, come accennato, di deduzioni rimaste allo stato assertivo, senza alcuno sviluppo motivativo. Sul punto, è utile rilevare che il principio di equilibrio di bilancio trova espressione anche: in via generale, all'art. 81, comma primo, Cost. (come sostituito dall'art. 1 legge cost. n. 1/2012); con riferimento alla pubblica amministrazione nel suo complesso, all'art. 97, comma primo, Cost. (come modificato dall'art. 2 legge cost. n. 1/2012); e, con specifico riferimento agli enti territoriali, all'art. 119, comma primo, Cost. (come modificato dall'art. 4 legge cost. n. 1/2012). Inoltre, è necessario evidenziare che il principio di equilibrio di bilancio espresso in Costituzione esprime un valore soprattutto politico-finanziario e non tanto tecnico-contabile (un dato, quest'ultimo, peraltro, ampiamente acquisito all'ordinamento): a quel valore (limite) devono attenersi le scelte di politica finanziaria dell'ente, le quali (già espresse nei documenti programmatici di “apertura” della manovra di bilancio) troveranno poi traduzione contabile e cristallizzazione giuridica nel (nella legge di approvazione del) bilancio di previsione. Pertanto,

disciplina rientra «nella materia “armonizzazione dei bilanci pubblici” di potestà legislativa esclusiva dello Stato ai sensi dell’art. 117, secondo comma, lettera e), Cost.»⁸⁷; la materia contabile non rientra «nella disponibilità legislativa delle regioni», alle quali è «riservata la facoltà di emanare regolamenti contabili meramente applicativi del d.lgs. n. 118 del 2011»⁸⁸.

L’osservanza del suddetto principio non dipende certo dalla uniformazione capillare della disciplina della contabilità e dei documenti di bilancio degli enti territoriali.

⁸⁷ La qual cosa – posto che, come più volte detto, il d.lgs. n. 118/2011 (come modificato dal d.lgs. n. 126/2014) disciplina minuziosamente la contabilità delle regioni e modifica pervasivamente la contabilità degli enti locali – significa che, secondo l’impostazione della difesa erariale, il potere legislativo statale in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici si estende ad ogni aspetto della contabilità degli enti territoriali. Ma, come si vedrà, è la stessa posizione ricorrente a precisare che «la materia contabile non è nella disponibilità legislativa delle regioni»: e ciò «in ossequio all’art. 117, secondo comma, lett. e), Cost. – in relazione al d.lgs. n. 118 del 2011 – che riserva la materia “armonizzazione dei bilanci pubblici” alla potestà legislativa esclusiva allo Stato».

⁸⁸ Si tratta di posizioni espressive di un radicalismo centralistico lontano non solo dal sistema costituzionale, ma anche dalle tendenze invasive manifestate dal legislatore statale; le quali (posizioni) si spingono fino a negare alle regioni il potere legislativo in materia di contabilità, se non meramente riproduttivo delle disposizioni statali, e limitando la capacità normativa regionale ai profili regolamentari, «meramente applicativi del d.lgs. n. 118 del 2011». A sostegno di siffatte impostazioni (obiettivamente fuori dal contesto costituzionale) viene rilevato (secondo quanto riportato dalla Corte in esame, nel punto 1.1 del «considerato in diritto») che, in passato, le regioni, «in applicazione del d.lgs. n. 76 del 2000, avrebbero normato la materia contabile ciascuna con propria legge regionale, creando la disomogeneità dei sistemi contabili che avrebbe avuto pesanti ricadute anche sul sistema economico nazionale provocate dall’uso di regole contabili non adeguate». Si tratta di una deduzione, non solo generica e a-giuridica (in mancanza di ogni indicazione concreta, effettivamente valutabile, in ordine alla relazione tra la «disomogeneità dei sistemi contabili» e le «pesanti ricadute sul sistema economico nazionale»), ma anche proprio erronea. Deve essere ribadito (perché è già stato sopra precisato) che il d.lgs. 28 marzo 2000, n. 76 si intitolava «principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni». E, quindi, contrariamente a quanto dedotto nei ricorsi della Presidenza del Consiglio dei ministri, il legislatore delegato citato si preoccupava proprio (aveva avuto proprio il compito) di assicurare omogeneità dei sistemi contabili regionali; e se si avesse la pazienza di andare a rivedere le disposizioni stabilite dal quel decreto delegato, si potrebbe verificare che a livello regionale sono ribaditi principi ed istituti propri del sistema contabile dello Stato: così, ad esempio, il bilancio delle regioni viene ad avere la stessa struttura del bilancio dello Stato, con le spese articolate per funzioni obiettivo e unità previsionali di base (art. 10) e le entrate suddivise in titoli ed unità previsionali di base (art. 9); la struttura del rendiconto delle regioni viene uniformata a quella del rendiconto generale dello Stato (artt. 25 ss.); vengono stabiliti principi generali (art. 21) per la gestione dei residui. Ne deriva che se vi possono essere state “ricadute” (ma se “pesanti” e quanto, è difficile che qualcuno possa saperlo con sufficiente grado di affidabilità) sul funzionamento del sistema finanziario (e non certo direttamente sul sistema economico), queste sono dipese e dipendono dalle modalità di attuazione degli istituti e delle norme, e, quindi, dal grado di osservanza delle regole da parte degli organi onorari e tecnici (ciascuno per le rispettive competenze): un problema, questo, che non dipende dalla fonte della disposizione (una norma può rimanere inosservata sia se viene stabilita dallo Stato sia se viene stabilita dalla regione o dall’ente locale), ma dal grado di evoluzione culturale e di maturità del sistema, della comunità, del contesto; dovendosi aggiungere che ogni impianto ordinamentale conosce un minimo grado di deviazione, ed è lo stesso ordinamento che individua gli strumenti necessari per neutralizzare l’impatto negativo delle deviazioni nel loro livello fisiologico.

Deve anche essere fatto rilevare, sempre in relazione all’erroneità dell’assunto ricorrente, che il sistema criticato dalla difesa erariale – e, quindi, la titolarità di potere legislativo da parte delle regioni in materia di contabilità, e, quindi, l’autonomia contabile delle regioni - era radicato già prima della riforma costituzionale del 2001 (come detto, legge cost. n. 3/2001), e, quindi, quando il sistema costituzionale delle autonomie era meno “forte”; dovendo aggiungere: da un lato, che il citato d.lgs. n. 76/2000 era stato adottato in attuazione della delega (ad «adeguare il sistema contabile delle regioni a quello dello Stato») conferita dal (da quello che potrebbe essere definito il) legislatore generale della contabilità pubblica, e, precisamente, dall’art. 1, comma

Risulta di tutta evidenza, pertanto, come la Presidenza del Consiglio dei ministri dia per assunti, omettendo ogni valutazione critica (e, cioè, problematica), proprio i profili di dubbio della questione: che il d.lgs. n. 118/2011 rechi «disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio» delle regioni e degli enti locali (e dei loro organismi), è scritto nel titolo del richiamato decreto delegato⁸⁹: a fronte

quarto, legge 25 giugno 1999, n. 208, la quale legge apportava modificazioni alla legge 5 agosto 1978, n. 468, e, cioè, (come anche detto) alla legge recante disposizioni «di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio» e che è stato il parametro legislativo principale di riferimento della contabilità dello Stato e, più in generale, della contabilità pubblica; e, da altro lato, che prima d.lgs. n. 76/2000 c'era già stata la legge 19 maggio 1976, n. 335, che recava «principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni», a dimostrazione che il riconoscimento di autonomia contabile alle regioni costituiva un dato ampiamente acquisito all'ordinamento. E ciò, peraltro, in un contesto istituzionale in cui il potere legislativo era concentrato (praticamente nella sua interezza) nello Stato (e, quindi, sicuramente meno caratterizzato in senso autonomistico rispetto a quello attuale): deve essere ricordato, infatti, che, prima della riforma costituzionale del 2001, l'art. 117 Cost. attribuiva potere legislativo alle regioni limitatamente alle materie indicate espressamente al primo comma (tra le quali non ve ne era alcuna riferibile al sistema finanziario e contabile) e solo «nei limiti dei principi fondamentali stabiliti dalle leggi dello Stato». Pertanto, per sostenere la tesi secondo cui la titolarità (in via esclusiva) da parte dello Stato del potere legislativo in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici avrebbe sottratto alle regioni ogni potere legislativo (se non a carattere meramente regolamentare) in materia di contabilità, (non solo sono del tutto insufficienti le generiche deduzioni sopra riportate, ma) sarebbe stato necessario spiegare come sia possibile che le regioni, proprio nel momento istituzionale in cui hanno visto positivamente in Costituzione (con la richiamata riforma del 2001) il rafforzamento della propria autonomia, abbiano del tutto perso l'autonomia contabile, e, cioè, il potere legislativo in materia di contabilità, di cui, invece, erano indiscutibilmente titolari quando erano «meno autonome»; e sarebbe stato necessario spiegare come la perdita di autonomia contabile da parte delle regioni (e degli enti locali) sia compatibile con il sistema delle autonomie che risulta definito in Costituzione. I termini della questione non risultano scalfiti dalla evidenziazione del rinnovato rilievo dei valori costituzionali del coordinamento della finanza pubblica e della armonizzazione dei bilanci pubblici, già solo se si considera che il primo aveva già trovato riconoscimento nella Costituzione repubblicana, all'art. 119, comma primo, Cost., ove si stabiliva che le regioni avevano 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; e che la armonizzazione dei bilanci pubblici – in funzione della omogeneità dei sistemi contabili (per le finalità già ampiamente viste) – era, come anche visto, valore ampiamente acquisito all'ordinamento contabile, previsto dal legislatore generale della contabilità pubblica e disciplinato dallo stesso legislatore statale (oltre a legge n. 335/1976 e d.lgs. n. 76/2000, vedi d.p.r. 19 giugno 1979, n. 421, recante «coordinamento delle disposizioni regolanti la contabilità delle province e dei comuni con le disposizioni di cui alla legge 5 agosto 1978, n. 468 e di cui alla legge 19 maggio 1976, n. 335»). Quindi, i suddetti valori erano ben «presenti» nell'ordinamento già prima della riforma costituzionale del 2001 e di quella del 2012. Allo stesso modo, rimane ininfluente rispetto al ragionamento qui sviluppato la costituzionalizzazione (in esito a legge cost. n. 1/2012) del principio di equilibrio di bilancio, il quale, pur riconducibile – nei suoi profili di ordine generale – nella competenza legislativa dello Stato ai sensi delle disposizioni di cui all'art. 81, comma sesto, Cost. ed all'art. 5 legge cost. n. 1/2012, non implica particolari ricadute (se non di carattere molto generale) in termini di armonizzazione dei bilanci pubblici: l'osservanza, da parte delle singole amministrazioni, del suddetto principio non dipende dalla uniformazione dei documenti e dalla omogeneità del linguaggio espressivo dei dati finanziari, la quale ultima è suscettibile di produrre impatto nel controllo relativo alla corretta attuazione del principio sopra richiamato.

⁸⁹ E sul punto specifico è già stato rilevato (vedi *sub* 2) come l'intitolazione del decreto delegato fosse coerente con l'oggetto generale della delega legislativa prevista all'art. 2, comma primo, legge n. 42/2009, ove (con tutte le contraddizioni evidenziate, e solo successivamente alle modificazioni introdotte dalla legge n. 196/2009) si precisava che i decreti delegati erano finalizzati (anche) ad «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»). Il nodo problematico da sciogliere riguardava la lettura costituzionalmente orientata – che tenesse conto, cioè, e

di ciò, gli interrogativi che andavano risolti riguardavano (e riguardano) proprio la possibilità di intendere la potestà legislativa statale in materia di «armonizzazione dei bilanci pubblici» come estesa all'intera disciplina della contabilità delle regioni e degli enti locali⁹⁰. Invece, nella impostazione proposta (con entrambi i ricorsi), è omesso ogni elemento dubitativo ed è posto ad unico⁹¹ fondamento delle denunce di illegittimità costituzionale proprio il dato che, per la sua evidente natura controversa, avrebbe richiesto una ricostruzione (ed una soluzione) problematica⁹²: lo Stato, in sostanza, mostra di considerare come incontrovertibile

ponesse in combinazione i diversi valori costituzionali coinvolti – anche della delega legislativa conferita dal citato art. 2 legge n. 42/2009 (ma anche, per una impostazione più complessiva, dall'art. 2 legge n. 196/2009).

⁹⁰ Rispetto a tale profilo – che è la questione – la ricostruzione della difesa erariale non solo, come detto, omette ogni valutazione, ma pone come fondamentale assunto ricostruttivo proprio il dato problematico. Allo stesso modo, è espresso solo in via assertiva il dato assunto che attribuisce al legislatore regionale unicamente «la facoltà di emanare regolamenti contabili meramente applicativi del d.lgs. n. 118 del 2011»: un postulato che, in disparte la sua incompatibilità con il dato costituzionale (ma questo è il profilo problematico, sul quale ci si è ampiamente soffermati), contrasta con il contenuto dello stesso d.lgs. n. 118/2011, il quale, come visto (e si tratta di elemento a carattere constatativo), all'esito alla nuova disciplina introdotta dal d.lgs. n. 126/2014, presenta un contenuto normativo estremamente dettagliato, minuzioso, ultra regolamentare. In verità, il suddetto enunciato (proveniente dalla stessa parte ricorrente) costituisce riconoscimento della circostanza che il citato legislatore delegato abbia invaso gli spazi di autonomia contabile (a carattere regolamentare) delle regioni e degli enti locali.

⁹¹ Infatti, i parametri costituzionali di cui agli artt. 81 e 97 Cost., come accennato, sono solo citati in via assertiva (vedi *sub* nota 86), senza alcuno sviluppo motivativo: non sono spiegate, cioè, le ragioni per le quali le disposizioni censurate avrebbero determinato la violazione del principio di equilibrio di bilancio (peraltro, è del tutto omesso ogni richiamo all'art. 119 Cost., ove, come noto, per effetto delle disposizioni modificative introdotte da legge cost. n. 1/2012, l'autonomia finanziaria di regioni ed enti locali trova limite nel principio di equilibrio di bilancio). Non risulta neppure chiaro (almeno stando a quanto riportato dalla Corte esaminata) se l'art. 97 Cost. è citato in relazione al principio di equilibrio di bilancio (comma primo) o al principio di buon andamento della pubblica amministrazione (comma secondo): infatti, in un passaggio del «ritenuto in fatto» si fa riferimento al «principio dell'equilibrio del bilancio ed alla sostenibilità del debito pubblico, che trova espressione nell'art. 97, primo comma, Cost., in relazione agli obblighi derivanti dalla partecipazione dell'Italia all'Unione europea»; mentre in un passaggio del «considerato in diritto» si fa riferimento al «principio del buon andamento finanziario e della programmazione di cui all'art. 97 Cost.». Si tratta di (elementi di contraddizione generativi di) lacune - che avrebbero dovuto indurre nel senso della inammissibilità dei ricorsi – rilevate dalla stessa Corte, la quale, tuttavia, ha ritenuto di poter evitare la sanzione di inammissibilità, rilevando, con riferimento ai suddetti parametri costituzionali, che «l'interdipendenza delle materie coinvolte ed il carattere espansivo del d.lgs. n. 118 del 2011» pongono in luce «la loro obiettiva rilevanza attraverso l'intreccio polidirezionale delle competenze statali e regionali in una sequenza dinamica e mutevole della legislazione. Quest'ultima trova il suo epilogo nel suddetto decreto, il quale non contiene disposizioni ispirate soltanto all'armonizzazione dei bilanci ma anche agli altri parametri richiamati nel ricorso nonché al coordinamento della finanza pubblica». Ma quella riportata è la ricostruzione della Corte costituzionale, della quale, tuttavia, non vi è traccia nei ricorsi dello Stato. Una ricostruzione che se merita di essere accolta con favore nella parte in cui ribadisce (finalmente, è il caso di dire) lo stretto collegamento tra i principi della contabilità pubblica ed il principio del buon andamento della pubblica amministrazione di cui all'art. 97 Cost. (un collegamento che già da tempo era stato evidenziato in dottrina: vedi L. SAMBUCCI, *La programmazione finanziaria negli enti locali*, cit., p. 31); rimane poco convincente nella parte in cui rende possibile l'ammissibilità di ricorsi scarsamente motivati ed autorizza un ruolo di «supplenza» processuale della Corte stessa.

⁹² La difesa erariale, cioè, avrebbe dovuto spiegare le ragioni per le quali la suddetta materia armonizzativa debba intendersi come estesa all'intera contabilità degli enti territoriali; avrebbe dovuto interrogarsi sull'impatto della impostazione sostenuta sull'autonomia contabile delle regioni e degli enti locali, e, più in generale, sul sistema delle autonomie; avrebbe dovuto giustificare la scarsa coerenza del riconoscimento del

ed acquisito all'ordinamento il postulato, enunciato in via solo assertiva, secondo cui la «armonizzazione dei bilanci pubblici» comprende(rebbe) la disciplina di ogni aspetto della contabilità degli enti territoriali. Con la conseguenza di dover ritenere costituzionalmente illegittime le disposizioni censurate perché violative ovvero derogatorie rispetto a quelle stabilite nel d.lgs. n. 118/2011, con invasione, quindi, da parte degli impugnati legislatori territoriali (come detto, della regione Toscana e della Provincia autonoma di Bolzano), degli spazi di competenza legislativa riservati in via esclusiva allo Stato (ai sensi dell'art. 117, comma secondo, lett. e, Cost.).

3.2. Le posizioni della giurisprudenza costituzionale: limitazione del potere legislativo statale di armonizzazione dei bilanci pubblici – Le questioni di costituzionalità sollevate dallo Stato hanno trovato parziale accoglimento ed hanno condotto alla declaratoria di illegittimità costituzionale di alcune delle disposizioni legislative censurate, pur mostrando, la giurisprudenza costituzionale, una ragionevole misura nella interpretazione della locuzione «armonizzazione dei bilanci pubblici» e nella delimitazione degli spazi di operatività della suddetta materia, e, quindi, del potere legislativo statale, a carattere riservato, negli ambiti materiali della contabilità delle regioni e degli enti locali; ed individuando percorsi argomentativi e principi solo parzialmente condivisibili – peraltro, in parte già acquisiti alla elaborazione scientifica, e, in altra parte, inevitabili a fronte delle rinnovate formule costituzionali⁹³ – sia negli aspetti ricostruttivi che nelle conclusioni, ma, comunque, rivelando (soprattutto Corte cost. 20 luglio 2016, n. 184) una apprezzabile sensibilità rispetto alla rilevanza del tema controverso ed all'impatto che (la sua soluzione) è suscettibile di produrre sulla tenuta stessa del sistema costituzionale delle autonomie (una impostazione che, tuttavia, appare ridimensionata in Corte cost. 13 aprile 2017, n. 80⁹⁴): il quale (sistema), già solo per la sua natura primaria, non può essere esposto a compromissione in funzione di garanzia di altri valori costituzionali ritenuti preferibili o prevalenti – quali la stabilità della finanza pubblica, la razionalizzazione della spesa, il contenimento dei costi – il cui presidio, peraltro, risiede non certo nel sacrificio di alcuni

potere normativo in materia di contabilità ai suddetti enti autonomi con il carattere ultra regolamentare della disciplina introdotta dal d.lgs. n. 126/2014.

⁹³ Per fare un esempio: che «armonizzazione dei bilanci pubblici» e «coordinamento della finanza pubblica» siano due materie distinte è un dato ora definitivamente acquisito all'ordinamento, sancito dal legislatore costituzionale, che ha collocato la prima tra le materie a legislazione esclusiva statale ed ha lasciato la seconda tra le materie a legislazione concorrente. Un dato che non poteva essere ignorato, e che, tuttavia, la Corte citata prova a depotenziare (nei sensi che saranno esposti), evidenziando le interrelazioni tra le due materie, nel tentativo di allargare gli spazi di intervento del legislatore statale.

⁹⁴ La quale prova a comprimere gli spazi di evoluzione manifestati da Corte cost. n. 184/2016, partendo dalla enfaticizzazione della rilevanza della «armonizzazione dei bilanci pubblici», e, quindi, del potere legislativo statale: «l'indefettibilità del principio di armonizzazione dei bilanci pubblici è ontologicamente collegata alla necessità di leggere, secondo il medesimo linguaggio, le informazioni contenute nei bilanci pubblici». Senonché il punto controverso non è costituito dalla importanza della richiamata materia armonizzativa (che è un dato ampiamente acquisito all'ordinamento), ma, come più volte detto, la corretta traduzione della locuzione «armonizzazione dei bilanci pubblici» in funzione della corretta individuazione dello spazio di estensione della potere legiferativo dello Stato negli ambiti materiali riconducibili alla contabilità degli enti territoriali.

valori rispetto ad altri (di uguale rango) né, tantomeno, nella centralizzazione del sistema finanziario e delle istituzioni⁹⁵, ma nella combinazione virtuosa di tutti gli interessi costituzionali coinvolti⁹⁶.

È negli aspetti generali che Corte cost. n. 184/2016 presenta gli spunti ricostruttivi di maggiore interesse. Quanto al profilo teleologico, la Corte in esame ricorda che l'armonizzazione dei bilanci pubblici è «finalizzata a rendere i documenti contabili delle amministrazioni pubbliche omogenei e confrontabili», e, più precisamente, «a realizzare l'omogeneità dei sistemi contabili per rendere i bilanci delle amministrazioni aggregabili e confrontabili, in modo da soddisfare le esigenze informative connesse a vari obiettivi quali la programmazione economico-finanziaria, il coordinamento della finanza pubblica, la gestione del federalismo fiscale, le verifiche del rispetto delle regole comunitarie, la prevenzione di gravi irregolarità idonee a pregiudicare gli equilibri dei bilanci». Si tratta, tuttavia, come detto, di un dato ampiamente acquisito all'ordinamento: il nodo problematico da sciogliere rimane quello di stabilire quale sia il grado di omogeneità dei flussi informativi (e, quindi, di uniformità dei documenti di bilancio)⁹⁷ che riesca ad assicurare i profili finalistici protetti: aggregabilità e confrontabilità, ma anche intellegibilità e trasparenza dei dati contabili e delle scelte (di politica finanziaria) ad essi sottesi, in funzione del coordinamento della finanza pubblica, della stabilità finanziaria, della razionalizzazione della spesa, del contenimento dei costi, del consolidamento dei conti, e, quindi, più in generale, del buon funzionamento del sistema finanziario e del buon andamento della pubblica amministrazione; senza, tuttavia, risultare compressivo dei livelli qualitativi dell'autonomia riconosciuta in Costituzione agli enti territoriali⁹⁸. In funzione della suddetta esigenza, gli obiettivi generali indicati dalla Corte esaminata inducono a ritenere che sia sufficiente esigere un livello minimo di omogeneità, con riduzione alla

⁹⁵ In verità, come già rilevato, la riferita precipitazione centralistica non solo non ha portato a soluzione i gravi e “secolari” problemi finanziari dell'Italia – l'indebitamento pubblico continua a progredire (anche se meno significativamente rispetto al passato), la spesa pubblica continua ad essere molto elevata e, soprattutto, ad essere spesa male – ma, ad esempio, le imponenti limitazioni alla spesa (concentrate soprattutto ai livelli territoriali) hanno messo in crisi il sistema dei servizi, e, quindi, il sistema di amministrazione: da un lato, esponendo a compromissione i valori autonomistici presidiati agli artt. 114 ss. Cost., l'impianto amministrativo (su base comunale, ispirato ai criteri di sussidiarietà, differenziazione, adeguatezza) definito all'art. 118 Cost., l'autonomia finanziaria di cui all'art. 119 Cost., lo stesso principio di buon andamento della pubblica amministrazione di cui all'art. 97, comma secondo Cost.; da altro lato, aggravando la crisi percepita e, finanche, dando impulso ad iniziative rivendicative di autonomie speciali (come, ad esempio, i referendum consultivi indetti in Lombardia ed in Veneto).

⁹⁶ Che, poi, era la strada intrapresa con i primi decreti delegati attuativi del sistema di “federalismo fiscale” delineato (pur con qualche incertezza, come, in parte, rilevato) dalla legge n. 42/2009: in particolare, quelli in materia di disciplina dei fabbisogni standard (che deve rimanere l'obiettivo primario se si vuole realizzare un sistema finanziario efficiente, che non può prescindere dal rispetto – e, anzi, dalla valorizzazione - dei principi autonomistici); ma anche quelli in materia di contabilità (dovendosi ricordare che la formulazione originaria del d.lgs. n. 118/2011 riusciva ad essere rispettoso dell'autonomia contabile degli enti territoriali).

⁹⁷ E, quindi, in sostanza, il grado di espansione del potere legislativo statale negli ambiti materiali della contabilità degli enti territoriali.

⁹⁸ La cui compromissione (del sistema costituzionale delle autonomie), a sua volta, è ben suscettibile di risultare vulnerativa del principio di buon andamento della pubblica amministrazione (di cui all'art. 97, comma secondo, Cost.).

misura fisiologica delle potenzialità invasive della materia armonizzativa: infatti, ai fini della programmazione economico-finanziaria generale⁹⁹ e del coordinamento della finanza pubblica, ciò che rileva non è la conoscenza capillare dei dati finanziari quanto la affidabilità dei dati stessi, la quale è insuscettibile di essere assicurata dalla uniformazione contabile dei documenti di bilancio o, più in generale (come ha preteso di fare il legislatore statale, allontanandosi dal dato costituzionale), dei sistemi contabili degli enti territoriali, ma richiede la corretta osservanza ed applicazione dei principi di bilancio, in sede di programmazione finanziaria, di gestione e di rendicontazione¹⁰⁰.

⁹⁹ Deve ritenersi, infatti, che il richiamo della Corte sia riferito alla programmazione economico-finanziaria dello Stato, la cui corretta definizione richiede la conoscenza (e deve tener conto) dei dati macro finanziari riguardanti gli (e provenienti dagli) enti territoriali: una esigenza che impone estremo rigore nella osservanza della scansione temporale delle decisioni di bilancio a tutti i livelli territoriali: una esigenza che è stata gravemente trascurata negli ultimi anni (e solo da un paio di anni la situazione è stata riportata entro i confini della fisiologia finanziaria), se si considera che mentre il bilancio di previsione dello Stato (e, in parte, anche il bilancio di previsione delle regioni) è stato approvato entro il 31 dicembre (per l'anno successivo), il bilancio di "previsione" degli enti locali (comuni, province, città metropolitane) è stato approvato a metà esercizio e, addirittura, in tre occasioni, anche a fine esercizio. È giusto rilevare che ciò è potuto avvenire (non per autonoma iniziativa degli stessi enti locali, ma) perché lo Stato, avvalendosi della disposizione di cui all'art. 151, comma primo, d.lgs. n. 267/2000, ogni anno ha differito il termine di approvazione del bilancio degli enti locali (nel 2012, il termine è stato differito fino al 30 ottobre; nel 2013, il termine è stato differito fino al 30 novembre; nel 2014, il termine è stato differito fino al 30 settembre; nel 2015, il termine è stato differito fino al 30 luglio). Si tratta di una disfunzione grave, non solo per le conseguenze negative che è suscettibile di produrre in termini di buon andamento della pubblica amministrazione (con la cancellazione di fatto della funzione di programmazione finanziaria), ma anche per il manifesto contrasto con le esigenze armonizzative e di coordinamento in nome delle quali lo Stato ha esposto a sacrificio l'autonomia degli enti territoriali. Criticamente sul (e sulla possibilità stessa di) differimento del termine di approvazione del bilancio degli enti locali e sulla sua dubbia legittimità costituzionale, vedi ampiamente L. SAMBUCCI, *Il differimento del termine di approvazione del bilancio degli enti locali: una soluzione sbagliata e sospetta di incostituzionalità*, in *www.contabilita-pubblica*, 2014; ma anche L. SAMBUCCI, *La programmazione finanziaria negli enti locali*, cit., p. 258).

Permette di ricondurre in capo alla regione una funzione di coordinamento finanziario territoriale – più che di programmazione - la disposizione (aggiunta da legge cost. n. 1/2012) di cui all'art. 119, comma sesto, Cost., che condiziona la capacità di ricorso all'indebitamento degli enti territoriali all'equilibrio di bilancio per il complesso degli enti appartenenti alla stessa regione. In tal senso militano le disposizioni legislative (di cui all'art. 10 legge n. 243/2012) attuative del richiamato principio costituzionale, le quali precisano che (comma terzo) le operazioni di indebitamento sono effettuate sulla base di apposite intese concluse in ambito regionale che garantiscano, per l'anno di riferimento, l'equilibrio di bilancio per il complesso degli enti territoriali della regione interessata, compresa la medesima regione.

¹⁰⁰ Allo stesso modo, non dipende certo (se non in minima parte) dalla uniformazione minuziosa dei documenti di bilancio la «prevenzione di gravi irregolarità idonee a pregiudicare gli equilibri dei bilanci»: un ambito materiale che deve ritenersi attratta nella competenza esclusiva del legislatore statale ai sensi del combinato disposto dell'art. 81, comma sesto, Cost. e dell'art. 5 legge cost. n. 1/2012. In proposito, è utile ricordare che, ai sensi dell'art. 81, comma sesto, Cost., il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni sono stabiliti con legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, nel rispetto dei principi definiti con legge costituzionale. All'art. 5 legge cost. n. 1/2011 è stabilito che la legge di cui all'art. 81, comma sesto, Cost. disciplina, per il complesso delle pubbliche amministrazioni, tra l'altro, per quanto qui rileva: le verifiche, preventive e consuntive, sugli andamenti di finanza pubblica; l'introduzione di regole sulla spesa che consentano di salvaguardare gli equilibri di bilancio e la riduzione del rapporto tra debito pubblico e prodotto interno lordo nel lungo periodo, in coerenza con gli obiettivi di finanza pubblica.

Un secondo dato rilevante in termini ricostruttivi ricavabile dalla giurisprudenza costituzionale in esame è costituito dalla presa d'atto del fatto che «armonizzazione dei bilanci pubblici» e «coordinamento della finanza pubblica» sono due materie distinte. Si tratta, in verità, di un dato ora definitivamente acquisito all'ordinamento, nel senso che è sancito dal legislatore costituzionale, il quale, come visto, ha collocato la prima tra le materie a legislazione esclusiva statale ed ha lasciato la seconda tra le materie a legislazione concorrente. Un dato che non poteva essere ignorato, e che, tuttavia, la Corte citata prova a depotenziare, enfatizzando «il nesso di interdipendenza che lega l'armonizzazione alle altre materie, e la conseguente profonda e reciproca compenetrazione». La finalità del riportato rilievo giurisprudenziale risulta chiara quando la stessa Corte precisa che le suddette caratteristiche «hanno comportato che proprio in sede di legislazione attuativa si sia verificata un'espansione della stessa armonizzazione ad ambiti di regolazione che si pongono nell'alveo di altri titoli di competenza, nominati ed innominati. In sostanza, la stretta compenetrazione degli ambiti materiali ha reso inseparabili alcuni profili di regolazione». Significa che il giudice costituzionale è ben consapevole che, con il d.lgs. n. 118/2011 (e, più precisamente, con il d.lgs. n. 118/2011 come modificato dal d.lgs. n. 126/2014), il legislatore statale sia andato ben oltre lo spazio di competenza della (autorizzato dalla) materia «armonizzazione dei bilanci pubblici»¹⁰¹, e prova a giustificare la tracimazione normativa, evocando la «profonda e reciproca compenetrazione» tra le diverse «competenze legislative dello Stato in materia finanziaria». L'impostazione giurisprudenziale

Mentre è riconducibile al coordinamento della finanza pubblica la disciplina delle «verifiche del rispetto delle regole comunitarie». Può essere riconosciuta una valenza solo suggestiva, invece, alla espressione «gestione del federalismo fiscale», il cui significato, in mancanza di indicazioni specifiche rimane di incerta definizione. Se si voleva intendere “attuazione del federalismo fiscale”, deve essere rilevato che la «armonizzazione dei bilanci pubblici» è uno degli strumenti attraverso i quali il legislatore costituzionale ha inteso temperare le differenze (anche profonde) che un sistema spiccatamente autonomistico (come quello che ancora oggi risulta definito in Costituzione) è suscettibile di produrre: così come anche il «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» (art. 117, comma terzo, Cost.); come la «determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale» (art. 117, comma secondo, lett. m, Cost.); come gli strumenti di perequazione finanziaria di cui all'art. 119, commi terzo e quinto, Cost.). Quindi, come detto, la armonizzazione dei bilanci pubblici costituisce una limitazione all'autonomia degli enti territoriali, e al federalismo fiscale, che è l'espressione attuativa del sistema finanziario, a forte impatto evolutivo, stabilito all'art. 119 Cost.: a tal proposito, è utile ricordare che la legge n. 42/2009 si intitola «delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione», e che, come visto, da nessuna parte della suddetta legge si può leggere che il legislatore statale è competente ovvero deve disciplinare tutta la contabilità degli enti territoriali. E, proprio in quanto tale, l'armonizzazione dei bilanci presuppone l'autonomia e non può cancellarla, ma solo limitarne le fisiologiche conseguenze differenziali, ponendole in combinazione con (ovvero impedendo che potessero risultare compromissive di) altri valori di interesse costituzionale: ne consegue che l'eccessiva estensione (ma anche l'incerta definizione) della materia è suscettibile di determinare la disapplicazione del sistema costituzionale delle autonomie.

¹⁰¹ E lo dice anche espressamente, quando rileva che il d.lgs. n. 118/2011, come modificato dal d.lgs. n. 126/2014, «non contiene disposizioni ispirate soltanto all'armonizzazione dei bilanci ma anche agli altri parametri richiamati nel ricorso nonché al coordinamento della finanza pubblica». E questo è coerente con il rilievo secondo cui il sistema contabile pubblico (dello Stato, delle regioni, degli enti locali) comprende ambiti disciplinari riconducibili a “materie” diverse: ciò, tuttavia, non poteva (e non può) autorizzare il legislatore ad affrancarsi dai limiti (alla estensione delle competenze) stabiliti in Costituzione.

riportata, tuttavia, non riesce ad essere convincente nel suo approdo conclusivo: è ben noto, infatti, che il sistema contabile pubblico considera, oltre ai profili più strettamente contabili e di bilancio, profili di ordine finanziario¹⁰², profili che riguardano il sistema dei controlli e le responsabilità (ma anche profili che si estendono alla contrattualista pubblica¹⁰³): e, quindi, per rimanere al dato costituzionale, aspetti riconducibili sia alla armonizzazione dei bilanci pubblici sia al coordinamento finanziario¹⁰⁴. Ma tale caratteristica non può giustificare il superamento degli spazi di competenza legislativa definiti in Costituzione, e, anzi, la sua evocazione se permette di isolare un contributo per la soluzione della questione controversa esaminata¹⁰⁵, questo è nel senso di escludere che la armonizzazione dei bilanci pubblici coincida ovvero esaurisca tutti gli ambiti di disciplina della contabilità degli enti territoriali. Si tratta di un primo dato di sicura rilevanza (che, tuttavia, rimane trascurato nella ricostruzione della Corte), pur se non riesce ad assicurare l'assolvimento del compito assegnato dallo stesso legislatore costituzionale, il quale, non a caso, parla di armonizzazione dei bilanci pubblici (e non di contabilità pubblica o di contabilità degli enti territoriali o di sistema contabile pubblico) e di coordinamento della finanza pubblica (e non di finanza pubblica): e, quindi, pretende che si stabilisca cosa rientri nell'una e cosa rientri nell'altra materia. La circostanza che disposizioni ed istituti delle (riconducibili alle) due materie si ritrovino comprese ovvero vadano a costituire il sistema contabile pubblico (dello Stato, delle regioni, degli enti locali, degli altri enti pubblici non territoriali), da un lato, è insuscettibile di determinare ovvero di autorizzare (ovvero di giustificare) l'estensione del potere legislativo statale di armonizzazione dei bilanci pubblici (ma anche di coordinamento della finanza pubblica), a scapito di altri valori costituzionalmente protetti; da altro lato,

¹⁰² Non a caso la legge n. 196/2009 si intitola «legge di contabilità e finanza pubblica»; non a caso il d.lgs. n. 77/1995 si intitolava - e la parte seconda del d.lgs. n. 267/200 si intitola - «ordinamento finanziario e contabile degli enti locali».

¹⁰³ Vedi il titolo I del r.d. 18 novembre 1923, n. 2440, recante, come noto, «nuove disposizioni sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato»; vedi il titolo II del r.d. 23 maggio 1924, n. 827, recante «regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato».

¹⁰⁴ E, quindi, la definizione del sistema contabile degli enti territoriali coinvolge il legislatore statale sia nell'esercizio di potere legislativo esclusivo (armonizzazione dei bilanci pubblici) sia nell'esercizio di potere legislativo concorrente (limitato alla determinazione dei principi fondamentali: coordinamento della finanza pubblica). Ora, la combinazione della duplice competenza legislativa (nella contabilità degli enti territoriali) non determina un ampliamento del potere legiferativo dello Stato, il quale rimane delimitato dalle formule di cui all'art. 117 Cost.: per cui, ad esempio, la gestione della procedura di spesa è profilo di disciplina che rimane riconducibile (eventualmente) al coordinamento della finanza pubblica, e la sua previsione nell'ambito di un titolo legislativo riferito al sistema contabile degli enti territoriali pubblico non ne determina l'attrazione nella armonizzazione dei bilanci pubblici, con emancipazione rispetto al "limite" della determinazione dei principi fondamentali. Ciò rilevato, il contributo che ci si aspettava venisse dalla giurisprudenza costituzionale doveva riguardare la definizione di criteri generali di definizione degli spazi di operatività delle due materie: la qual cosa avrebbe orientato, nei limiti stabiliti, la produzione legislativa dello Stato.

¹⁰⁵ Eventualmente, può essere una premessa per sostenere lo stretto collegamento tra la materia armonizzativa e quella di coordinamento finanziario; tuttavia, come visto, il punto problematico non è questo, ma riguarda l'individuazione dell'ambito di estensione delle suddette materie, in funzione della corretta osservanza dei principi costituzionali (e del sistema delle istituzioni che definiscono, che sono volti a definire).

esclude che le suddette competenze legislative dello Stato possano riguardare tutti gli aspetti della contabilità degli enti territoriali.

Proseguendo lungo il percorso ricostruttivo delineato, la giurisprudenza costituzionale citata evidenzia, inoltre, che «l'armonizzazione si colloca contemporaneamente in posizione autonoma e strumentale rispetto al coordinamento della finanza pubblica: infatti, la finanza pubblica non può essere coordinata se i bilanci delle amministrazioni non hanno la stessa struttura e se il percorso di programmazione e previsione non è temporalmente armonizzato con quello dello Stato (peraltro di mutevole configurazione a causa della cronologia degli adempimenti imposti in sede europea)»¹⁰⁶.

Sotto altro profilo ricostruttivo, la Corte esaminata valorizza tre elementi di sicura rilevanza. Un primo dato riguarda la necessaria considerazione, ai fini della soluzione della questione controversa, delle competenze legislative regionali rilevanti nei temi finanziari, e riconducibili alla potestà legislativa concorrente di cui al terzo comma dell'art. 117 Cost., in quella residuale di cui al successivo quarto comma (del citato art. 117) e nell'autonomia finanziaria stabilita all'art. 119 Cost.¹⁰⁷. Un secondo elemento attiene alla necessaria considerazione degli spazi di autonomia assicurati in Costituzione, che coinvolgono, «sul versante regionale, una pluralità di prerogative che vanno dall'esercizio dell'autonomia organizzativa e finanziaria, alla salvaguardia dei propri equilibri finanziari e della programmazione, alle modalità di declinazione delle regole di volta in volta emanate a livello statale in tema di coordinamento della finanza pubblica». Infine, secondo la Corte, non possono essere trascurate le prerogative funzionali dei documenti di bilancio quali strumenti espressivi dell'autonomia: «i bilanci e la contabilità pubblica sono anche strumenti di governo e di indirizzo dell'attività dell'amministrazione: in particolare per le Regioni, che godono di una autonomia costituzionalmente protetta. Ciò comporta la necessità di consentire a queste ultime la possibilità di soddisfare tali esigenze, pur senza travalicare i limiti esterni costituiti dalla legislazione statale ed europea in tema di vincoli finanziari».

Sulla base degli elementi ricostruttivi rilevati, la Corte citata giunge ad una prima (inevitabile) conclusione, lontana dalla impostazione praticata (e predicata in via giudiziale) dallo Stato, osservando che, indipendentemente dalla configurabilità – «in simmetria con

¹⁰⁶ Osserva, inoltre, la Corte esaminata, che, «analogamente, per quel che riguarda la tutela degli equilibri finanziari, il divieto di utilizzare fondi vincolati prima del loro accertamento risponde alla finalità di evitare che ciò crei pregiudizio alla finanza pubblica individuale ed allargata». Sul punto, deve essere rilevato che la disciplina della utilizzazione dei fondi vincolati se è riconducibile nell'ambito materiale della contabilità pubblica (e, segnatamente, della contabilità degli enti territoriali), non rientra nella armonizzazione dei bilanci pubblici; può essere annoverata tra le disposizioni di coordinamento finanziario (di natura "statica"), ed è condivisibile la posizione espressa dalla Corte, che evidenzia (valorizza) la relazione funzionale tra il suddetto coordinamento e la «tutela degli equilibri finanziari». Sulla rilevanza della scansione temporale (e della osservanza dei termini) della decisione di bilancio, vedi *sub* nota 99.

¹⁰⁷ In particolare, la Corte evidenzia la necessità di dover tenere conto «del fatto che la programmazione economica e finanziaria regionale, le relative procedure contabili e l'attuazione in sede locale dei principi di coordinamento della finanza pubblica si inseriscono in un ambito normativo particolarmente complesso, il quale – sul versante della Regione – impinge nella potestà legislativa concorrente di cui al terzo comma dell'art. 117 Cost., in quella residuale del successivo quarto comma del medesimo articolo e nell'autonomia finanziaria garantita dall'art. 119 Cost.».

la funzione “sistema contabile dello Stato” prevista dall’art. 117, secondo comma, lett. e), Cost.» – di «una potestà legislativa residuale della Regione definibile come “sistema contabile regionale”¹⁰⁸ riconducibile al quarto comma del medesimo art. 117 Cost.», «quel che è certo è che non può essere disconosciuta la potestà di esprimere nella contabilità regionale, pur nel rispetto dei vincoli statali, le peculiarità connesse e conseguenti all’autonomia costituzionalmente garantita alla Regione»¹⁰⁹. Si tratta di una conclusione

¹⁰⁸ In termini speculativi, la posizione espressa dalla esaminata giurisprudenza costituzionale è equilibrata (ma non convincente): in funzione della specifica decisione, secondo la Corte non è necessario accertare se sia configurabile (oppure no) la materia “sistema contabile regionale”; è sufficiente ritenere che non tutti gli ambiti materiali rientranti nella contabilità delle regioni siano attribuiti allo Stato ovvero che le regioni conservino, in una certa misura, potestà legislativa nella disciplina dei rispettivi sistemi di contabilità. Tuttavia, la suddetta impostazione non è casuale: nel senso che il mancato approfondimento della questione specifica produce, da un lato, l’effetto di lasciare più larghe le maglie (della contabilità delle regioni, e, più in generale, degli enti territoriali) attraverso le quali riesce più agevolmente ad insinuarsi il potere legislativo statale: accertare l’esistenza della materia “sistema contabile regionale” avrebbe certo reso più difficile giustificare l’erosione (in favore dello Stato) di spazi di competenza naturalmente (per definizione, e per sistematica costituzionale: si tratterebbe di materia rientrante nella previsione di cui al quarto comma dell’art. 117 Cost.) a carattere regionale. Rimane, però, sostanzialmente irrisolto il nodo problematico, il quale, come detto, riguardava (e continua a riguardare) la definizione dello spazio di accesso reso possibile al legislatore statale nella contabilità degli enti territoriali. E, da altro lato, lascia intendere che i diversi profili riguardanti la contabilità delle regioni e degli enti locali, per la rilevanza generale delle “ricadute” che producono, devono ritenersi attratti nella competenza legislativa dello Stato, e solo per una parte (minima: vedi *sub* nota 107) riescono a rimanere nella disponibilità legislativa delle regioni. Una impostazione che, tuttavia, trova ostacolo non solo nel sistema costituzionale delle autonomie, ma anche: nella espressa previsione costituzionale del potere legislativo delle regioni in materia di coordinamento della finanza pubblica (art. 119, comma terzo, Cost.); e nella circostanza che le materie riservate alla competenza legislativa esclusiva dello Stato non riescono a “coprire” tutti gli (ovvero riescono a “coprire” una parte limitata degli) ambiti materiali della contabilità delle regioni e degli enti locali, con conseguente titolarità di potere legislativo regionale ai sensi dell’art. 117, comma quarto, Cost.: «Spetta alle Regioni la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato».

¹⁰⁹ La giurisprudenza costituzionale in esame ritiene che, «in definitiva, può concludersi che il sistema contabile regionale – indipendentemente dalla sua possibile configurazione come autonoma materia ascrivibile alla potestà residuale dell’ente – non è stato totalmente sottratto ad un’autonoma regolazione, ma che questa è, tuttavia, intrinsecamente soggetta a limitazioni necessarie “a consentire il soddisfacimento contestuale di una pluralità di interessi costituzionalmente rilevanti” (sentenza n. 279 del 2006). In particolare, l’autonomia della Regione in questo settore normativo trova il suo limite esterno nelle disposizioni poste dallo Stato nell’ambito della salvaguardia degli interessi finanziari riconducibili ai parametri precedentemente richiamati». È già stato ampiamente evidenziato (*sub* 2) come l’autonomia contabile delle regioni (il potere legislativo regionale negli ambiti materiali della contabilità) incontri limite, oltre che nei principi costituzionali, nelle disposizioni legislative statali di armonizzazione dei bilanci pubblici e nei principi fondamentali (stabiliti dallo Stato) di coordinamento della finanza pubblica, e, quindi (per rimanere al dato positivizzato), nelle disposizioni del d.lgs. n. 118/2011 (come modificato dal d.lgs. n. 126/2014) che presentino le suddette caratteristiche. Con riferimento al principio di equilibrio di bilancio (vedi *sub* note 82 e 87), deve essere rilevato che, se è vero che il legislatore costituzionale riserva allo Stato la legge di disciplina del suddetto principio, è altrettanto vero che sono riconducibili al «coordinamento della finanza pubblica» gli aspetti riferibili (alla applicazione del principio di equilibrio di bilancio) alle autonomie territoriali, e, quindi, in particolare, l’attuazione dell’art. 119 Cost., ove, come noto, il suddetto valore costituzionale viene richiamato al primo comma, quale limite all’autonomia finanziaria degli enti territoriali, ed al sesto comma, quale condizione per il ricorso all’indebitamento. Un riscontro in tal senso può essere rinvenuto nelle disposizioni di cui agli artt. 9 e 10 legge n. 243/2012, ove, effettivamente, il legislatore statale si limita a stabilire alcuni principi di ordine generale con riferimento, appunto, all’equilibrio dei bilanci ed al

(come detto) inevitabile, ove si intendesse considerare in concreto i diversi interessi costituzionali coinvolti e tenere conto delle premesse ricostruttive rilevate; e, comunque, importante, in quanto positivizza - e, in ogni caso, consolida - sia pure “solo” in via giurisprudenziale e con una certa timidezza “estensiva”¹¹⁰), un dato che, pure acquisito all’ordinamento, era messo in dubbio dalle citate iniziative legislative statali (in particolare, come detto, il d.lgs. n. 126/2014): l’autonomia contabile delle regioni (limitata nei sensi ampiamente esposti *sub* 2), la quale, anzi, conosce importante valorizzazione nelle parole della Corte¹¹¹, che ne enfatizza il profilo teleologico, ricordando che «il bilancio è un “bene pubblico” nel senso che è funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell’ente territoriale, sia in ordine all’acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività ed a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato»¹¹²; e riconoscendo al legislatore regionale competenza anche

ricorso all’indebitamento delle regioni e degli enti locali: i quali (principi) dovranno trovare disciplina attuativa a cura dei legislatori regionali.

¹¹⁰ È necessario ricordare, infatti, che (come appena visto) la Corte in esame rileva che «il sistema contabile regionale non è stato totalmente sottratto ad un’autonoma regolazione»; laddove l’utilizzazione dell’avverbio «totalmente» induce a ritenere che per molta parte la disciplina della contabilità delle regioni (e, a maggior ragione, la contabilità degli enti locali) deve essere ricondotta alla competenza legislativa statale, la quale, ad ogni buon conto, deve trovare esplicazione con le limitazioni derivanti dalla “posizione” costituzionale della materia di riferimento. È opportuno rilevare che già Corte cost. 10 aprile 2014, n. 88 aveva osservato che la materia armonizzazione dei bilanci pubblici «non può essere interpretata così estensivamente da coprire l’intero ambito materiale regolato dalla legge n. 243 del 2012»: dovendosi evidenziare che il suddetto “ambito materiale” (di cui alla legge n. 243/2012) è molto più circoscritto – nel senso che coinvolge meno istituti e più ristretti spazi materiali - del sistema contabile degli enti territoriali.

¹¹¹ La rilevanza della posizione della giurisprudenza costituzionale non deriva tanto dal fatto che la Corte in esame, da un lato, dichiara infondata - con parole categoriche - l’impostazione statale secondo cui, «dopo l’entrata in vigore del decreto sull’armonizzazione dei conti, non vi sarebbe più spazio per il legislatore regionale in materia di disciplina delle procedure contabili, se non per adempimenti meramente attuativi della legislazione statale»; e, da altro lato, dalla rilevazione che «le indefettibili esigenze di armonizzazione dei conti pubblici, di custodia della finanza pubblica allargata e della sana gestione finanziaria non precludono peculiari articolazioni del bilancio regionale fondate sull’esigenza di scandire la programmazione economico-finanziaria nelle procedure contabili e le modalità analitiche di illustrazione di progetti e di interventi»; quanto nelle ragioni poste a fondamento delle suddette statuizioni, le quali fanno stato di una suggestiva valorizzazione – ed è il passaggio più bello ed importante della sentenza - dell’autonomia contabile degli enti territoriali (nel caso specifico, della regione).

¹¹² Rileva la Corte in esame che «i moduli standardizzati dell’armonizzazione dei bilanci, i quali devono innanzitutto servire a rendere omogenee, ai fini del consolidamento dei conti e della loro reciproca confrontabilità, le contabilità dell’universo delle pubbliche amministrazioni, così articolato e variegato in relazione alle missioni perseguite, non sono idonei, di per sé, ad illustrare le peculiarità dei programmi, delle loro procedure attuative, dell’organizzazione con cui vengono perseguiti, della rendicontazione di quanto realizzato. Le sofisticate tecniche di standardizzazione, indispensabili per i controlli della finanza pubblica ma caratterizzate dalla difficile accessibilità informativa per il cittadino di media diligenza, devono essere pertanto integrate da esposizioni incisive e divulgative circa il rapporto tra il mandato elettorale e la gestione delle risorse destinate alle pubbliche finalità». Si tratta di un passaggio motivativo non condivisibile, perché trascura la circostanza che il legislatore delegato della armonizzazione dei bilanci pubblici (d.lgs. n. 118/2011, come modificato dal d.lgs. n. 126/2014) non si è limitato alla definizione di modelli e schemi standardizzati (nei quali riportare i dati finanziari), ma ha disciplinato (come detto) con minuziosa ultra regolamentare - e non solo nelle centinaia di pagine di allegati, ma anche nel testo dell’articolo - tutti i documenti della decisione di bilancio e le modalità di rappresentazione e descrizione dettagliata non solo dei dati contabili

a disciplinare la struttura del bilancio e degli altri documenti di decisione finanziaria (e, quindi, un ambito materiale riconducibile alla armonizzazione dei bilanci pubblici)¹¹³.

3.3. Luci e ombre della elaborazione della giurisprudenza costituzionale – La posizione espressa dalla Corte in esame rimane insoddisfacente per il mancato sviluppo problematico di alcuni temi rilevanti, quali, in particolare la definizione del livello di omogeneità (che, ovviamente, non è uniformazione) nella rappresentazione delle informazioni e dei dati finanziari, l'individuazione degli istituti contabili interessati, i principi di regolazione delle diverse competenze legislative¹¹⁴: e, quindi, in definitiva, l'estensione del potere legislativo statale nella contabilità degli enti territoriali, la cui definizione, in sostanza, rimane "riservata" alla (prudente) valutazione discrezionale della Corte stessa¹¹⁵. E, tuttavia, la riportata elaborazione giurisprudenziale riesce a presentare sicura rilevanza – considerato il contesto ordinamentale che si andava consolidando (come detto, a forte ispirazione centralistica) – nella parte in cui riconosce che la «armonizzazione dei bilanci pubblici» non assorbe l'intera disciplina del sistema contabile delle regioni, il quale, pur interessato dalla combinazione di disposizioni riferibili a materie e valori costituzionali

ma di tutte le scelte finanziarie e delle ragioni che le hanno determinate, degli obiettivi da conseguire, dei risultati attesi (finanche degli indicatori di efficacia, efficienza ed economicità, sulla base dei quali valutare i risultati della gestione). Così, nei richiamati decreti delegati trovano disciplina non solo il bilancio di previsione finanziaria (programmatorio, autorizzativo, gestionale), che diviene triennale; ma anche il documento unico di programmazione (DUP), quale momento iniziale di discussione e definizione della decisione di bilancio; ma anche del piano esecutivo di gestione, del rendiconto, dei diversi documenti da allegare ai fini (della valutazione) della programmazione finanziaria e della rendicontazione. Quindi, la questione controversa non sta nel fatto che agli enti locali deve essere riconosciuto un potere normativo di definizione e di disciplina di strumenti ulteriori (rispetto a quelli già disciplinati dal legislatore statale) per la rappresentazione e descrizione dei programmi e dei progetti da realizzare; ma nella circostanza che lo Stato ha stabilito una normazione tanto dettagliata da esaurire ogni possibile spazio di autonomia contabile degli enti territoriali: così esponendo a compromissione, come detto, sia i principi di cui all'art. 118 Cost. sia gli spazi autonomistici previsti in Costituzione.

¹¹³ Sul punto specifico, non è condivisibile il passaggio motivativo in cui la Corte, al fine di giustificare il riconoscimento alla regione di potestà legislativa con riferimento alla disciplina della struttura del bilancio di previsione e degli altri documenti contabili in cui trovano espressione le decisioni finanziarie, osserva che «la specificazione delle procedure e dei progetti in cui prende corpo l'attuazione del programma, che ha concorso a far ottenere l'investitura democratica, e le modalità di rendicontazione di quanto realizzato costituiscono competenza legislativa di contenuto diverso dall'armonizzazione dei bilanci. Quest'ultima, semmai, rappresenta il limite esterno – quando è in gioco la tutela di interessi finanziari generali – alla potestà regionale di esprimere le richiamate particolarità». In proposito, si è già detto (vedi ampiamente *sub 2*) come l'armonizzazione dei bilanci pubblici riguardi proprio la struttura dei documenti di bilancio (a carattere programmatico e rendicontativo), sia pure limitatamente agli aspetti generali di disciplina.

¹¹⁴ R. TOSI, *Il neocentralismo della Corte costituzionale*, cit., p. 620, rileva che «indispensabile base di partenza» del sindacato della Corte costituzionale è costituita dalla «definizione del fondamento della competenza statale e della sua misura»; osservando, tra l'altro, che «un buon sindacato avrebbe dovuto tipizzare e corredare di adeguati test di giudizio» la «pluralità delle competenze nominate dello Stato».

¹¹⁵ È la stessa Corte a rilevare come «le censure mosse alla legge regionale in esame debbano essere valutate non in astratto, ma in riferimento ad una concreta collisione con i precetti ricavabili direttamente dalle norme costituzionali in materia finanziaria o da specifiche norme interposte come quelle contenute nel d.lgs. n. 118 del 2011».

diversi¹¹⁶, riconducibili al potere legislativo statale (ma non solo), non può ritenersi «totalmente sottratto ad un'autonoma regolazione» da parte del legislatore regionale». Una conclusione che, in verità, è un elemento ricostruttivo per la valutazione (e la soluzione) delle questioni controverse.

Può sembrare poco (e, in effetti, lo è); sta di fatto che anche le timide aperture riportate hanno trovato ridimensionamento (nelle prospettive evolutive) nella stessa giurisprudenza costituzionale, sia nei profili generali sia nella verifica concreta delle specifiche fattispecie di disciplina venute in rilievo.

Con riferimento agli aspetti di ordine generale, Corte cost. n. 80/2017¹¹⁷, dopo aver rilevato che «senza l'uniformità dei linguaggi assicurata dall'armonizzazione dei conti pubblici a livello nazionale non sarebbe possibile alcun consolidamento della finanza pubblica allargata, il quale – essendo una sommatoria dei singoli bilanci delle amministrazioni pubbliche – non può che avvenire in un contesto espressivo assolutamente omogeneo», ha precisato che «l'omogeneità dell'espressione finanziaria e contabile deve ricomprendere non solo gli schemi ed i modelli aggreganti ma anche la rappresentazione uniforme dei fenomeni giuridici ed economici sottesi alla struttura matematica dei bilanci. Così, ad esempio, deve essere uniforme la disciplina dei residui attivi e passivi perché i crediti e i debiti delle amministrazioni pubbliche devono possedere lo stesso comun denominatore a prescindere dal livello di autonomia di cui sono dotate le amministrazioni stesse. Analogamente va detto per il riconoscimento dei debiti fuori bilancio, la cui “tipicità” è connotato essenziale per l'inclusione nelle scritture contabili degli enti territoriali». Dalle posizioni della la giurisprudenza costituzionale vengono in rilievo due dati: da un lato, risulta

¹¹⁶ Come detto, oltre alla armonizzazione dei bilanci pubblici, il coordinamento della finanza pubblica, il concorso degli enti territoriali alla osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea, e, più in generale, l'equilibrio di bilancio e il buon andamento della pubblica amministrazione, e, più in generale ancora, la tutela dell'unità economica.

¹¹⁷ La giurisprudenza citata è chiamata a pronunciarsi (come detto) sulla dubbia legittimità costituzionale delle disposizioni stabilite dal legislatore della Provincia autonoma di Bolzano, il quale – con legge prov. aut. Bolzano 22 dicembre 2015, n. 17 – aveva disciplinato l'ordinamento finanziario e contabile dei comuni e degli enti comprensoriali (a differenza di Corte cost. n. 184/2016, che era stata adita in relazione alla dubbia costituzionalità delle disposizioni stabilite dal legislatore regionale toscano in materia di contabilità). Deve pur essere rilevato che la richiamata legge prov. aut. Bolzano n. 17/2015, successivamente alla proposizione del ricorso (e prima della sentenza), è stata abrogata da legge prov. aut. Bolzano 12 dicembre 2016, n. 25. Ai fini del presente lavoro riveste sicuramente carattere recessivo la questione relativa alla valenza giuridica delle intese intercorse tra Stato e autonomie speciali, le quali, secondo la Corte, «servono a determinare nel loro complesso punti controversi o indefiniti delle relazioni finanziarie tra Stato e Regioni, sia ai fini del raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica nel rispetto dei vincoli europei, sia al fine di evitare che il necessario concorso delle Regioni comprima oltre i limiti consentiti l'autonomia finanziaria ad esse spettante. Ciò anche modulando le regole di evoluzione dei flussi finanziari dei singoli enti, in relazione alla diversità delle situazioni esistenti nelle varie realtà territoriali». Allo stesso modo, non può trovare lo sviluppo che meriterebbe la posizione conclusiva – del tutto condivisibile – della Corte che ritiene applicabili le disposizioni di armonizzazione dei bilanci pubblici (di cui al d.lgs. n. 118/2011) anche alle autonomie speciali: sul punto specifico, vedi L. Sambucci, *Contabilità degli enti territoriali ed istituzionali*, cit., già nella edizione del 2011 (meno convincenti sono gli elementi ricostruttivi richiamati dalla stessa Corte esaminata (quali, ad esempio, l'elaborazione della giurisprudenza costituzionale in relazione alla questione dei nuovi controlli attribuiti alla Corte dei conti ai sensi degli artt. 1 e 3 d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, in legge 7 dicembre 2012, n. 213; vedi, in particolare, Corte cost. 10 marzo 2014, n. 40).

evidente lo sforzo di ampliare lo spazio di necessità della omogeneità, e, quindi, l'ambito di operatività della armonizzazione dei bilanci pubblici, e, quindi, l'estensione del potere legislativo nell'ambito della contabilità degli enti territoriali. Il secondo elemento (che è funzionale al primo) riguarda il richiamo di due istituti tipici del sistema contabile degli enti territoriali: la gestione (la «disciplina») dei residui (attivi e passivi); ed il riconoscimento dei debiti fuori bilancio. I quali (istituti), tuttavia, riescono a presentare una pertinenza solo marginale rispetto alla armonizzazione dei bilanci pubblici: infatti, ad esempio, le problematiche connesse ai residui non attengono alla loro traduzione finanziaria, e, cioè, alla (alle modalità della) loro rappresentazione nei documenti contabili, ma alla corretta valutazione della loro consistenza, e, quindi, del loro effettivo impatto finanziario¹¹⁸. E lo stesso deve dirsi con riferimento al riconoscimento dei debiti fuori bilancio, i quali, per definizione, sono tali proprio perché determinati da obbligazioni assunte al di fuori delle previsioni e dei limiti di bilancio, e potranno essere poste a carico dell'ente solo in seguito al riconoscimento della loro legittimità (sussistendone i presupposti di legge): in ogni caso, si tratta di istituto che attiene ad aspetti di ordine gestionale¹¹⁹. In entrambi i casi vengono

¹¹⁸ L'esigenza è quella di stabilire disposizioni generali di disciplina che impediscano, ad esempio, la sopravvalutazione dei residui attivi (e, quindi, dei crediti dell'amministrazione) ovvero anche la loro prolungata considerazione ai fini della definizione della programmazione finanziaria e della decisione di bilancio; e la sottovalutazione dei residui attivi (e, quindi, dei debiti). Si tratta, peraltro, di elementi finanziari molto rilevanti ai fini dell'equilibrio di bilancio. Tuttavia, le suddette esigenze – ovviamente del tutto condivisibili – non riguardano l'omogeneità dei linguaggi contabili (e, quindi, non attengono alla armonizzazione dei bilanci pubblici), ma l'applicazione distorta dei principi contabili e della relativa disciplina normativa da parte delle diverse amministrazioni pubbliche: i disfunzionamenti non dipendono dalla diversità delle norme (dalla “diversità dei linguaggi contabili”) ma dalle modalità di applicazione delle norme stesse. Proprio in funzione della corretta valutazione dei residui attivi e passivi, il d.lgs. n. 126/2014 ha introdotto una disciplina estremamente rigorosa, la quale si è spinta fino a disporre (all'art. 60, comma terzo, d.lgs. n. 118/2011) il superamento, solo con riferimento alle regioni, del tradizionale istituto della perenzione contabile, che, come noto, comporta la cancellazione (contabile) dei residui passivi.

¹¹⁹ Nel corso dell'esercizio finanziario possono presentarsi esigenze indifferibili, alle quali l'amministrazione pubblica deve necessariamente fare fronte, indipendentemente dalle previsioni di bilancio: in tali casi, l'ente deve assumere obbligazioni al di fuori delle previsioni di bilancio, con conseguente determinazione dei cosiddetti debiti fuori bilancio, i quali, in via di principio, non potrebbero essere assolti (pagati) a carico dell'ente interessato. L'ordinamento contabile si è fatto carico di disciplinare tali situazioni negli enti locali (vedi art. 194 d.lgs. n. 267/2000), con lo scopo di ricondurre le singole situazioni nell'ambito della fisiologia finanziaria, individuando, quale principio di ordine generale, la possibilità che i suddetti debiti possano essere riconosciuti – sussistendo le condizioni stabilite dal legislatore - dallo stesso ente che ha beneficiato della prestazione (sempre che ne abbia effettivamente beneficiato), ed alla condizione imprescindibile che sussista la copertura finanziaria: con la conseguenza, peraltro, che l'istituto che è insuscettibile di impattare negativamente sull'equilibrio di bilancio. Più in generale, l'esigenza di cui l'ordinamento contabile vuole (deve) farsi carico è quella di limitare tali situazioni ai soli casi di effettiva necessità per l'ente (in via generale, quando l'intervento si rende inevitabile al fine di evitare che l'ente ovvero anche la comunità rappresentata subisca un pregiudizio). Il d.lgs. n. 126/2014 ha introdotto una specifica disciplina per il riconoscimento di legittimità dei debiti fuori bilancio anche per le regioni (vedi art. 73 d.lgs. n. 118/2011); in precedenza il legislatore statale, come accennato, aveva regolato unicamente il riconoscimento dei debiti fuori bilancio degli enti locali. Ora, è ben chiaro come evidenti esigenze di coordinamento della finanza pubblica rendano necessaria una disciplina omogenea a tutti i diversi livelli istituzionali dei debiti fuori bilancio, che rende più rigoroso e stringente il riconoscimento di legittimità dei debiti fuori bilancio, anche in funzione (non solo delle esigenze di coordinamento finanziario) del rinforzo degli strumenti di programmazione finanziaria e

in rilievo profili di disciplina riconducibili (non alla armonizzazione dei bilanci, ma) al coordinamento della finanza pubblica: l'esigenza di omogeneità manifestata dall'ordinamento contabile riguarda le modalità di determinazione, di valutazione, di gestione dei residui e dei debiti fuori bilancio. Ora, per quanto detto (anche dalla giurisprudenza costituzionale), la circostanza che un istituto contabile sia riconducibile alla «armonizzazione dei bilanci pubblici» o al «coordinamento della finanza pubblica» non è certo indifferente ai fini che qui rilevano: infatti, come noto, nel secondo caso, il potere legislativo dello Stato è limitato alla determinazione dei principi fondamentali. Ne consegue che, nella fattispecie esaminata, ai fini della verifica di legittimità costituzionale, rimangono insufficienti i rilievi secondo cui armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento finanziario siano volti (la prima) a rendere omogenei (in funzione delle diverse finalità già evidenziate) le informazioni ed i dati finanziari riportati nei documenti contabili e (il secondo) i diversi istituti del sistema contabile degli enti territoriali, e che il sistema contabile comprende disposizioni riconducibili ad entrambe le suddette materie; è necessario, invece, che sia accertato l'ambito materiale cui la singola disposizione interposta faccia riferimento, e, ove si tratti di coordinamento della finanza pubblica, è necessario anche verificare che la norma di riferimento riesca ad avere valenza di principio fondamentale ovvero portata generale¹²⁰, perché solo in tale ultimo caso la sua violazione, da parte del legislatore regionale (con la deliberazione di una prescrizione contrastante ovvero derogatoria) potrà essere suscettibile di determinare la violazione del parametro costituzionale (di cui all'art. 117, comma secondo, lett. e, Cost.) evocato dallo Stato, con invasione da parte della regione di spazi di competenza legislativa riservati alla legiferazione dello Stato.

Si tratta di profili che non vengono approfonditi dalla Corte esaminata: l'equivoco di fondo in cui incorre la giurisprudenza costituzionale è quello di collegare il carattere polifunzionale della armonizzazione dei bilanci pubblici alla estensione del potere legislativo statale¹²¹, in tal modo trasformando il coordinamento della finanza pubblica in materia a

della trasparenza della gestione. È altrettanto evidente come, sul punto specifico, la competenza del legislatore statale sia “limitata” alla definizione dei principi fondamentali.

¹²⁰ La suddetta verifica è importante perché, come visto, con riferimento alla armonizzazione dei bilanci pubblici, il potere legislativo statale è più ampio, in quanto si tratta di materia attribuita alla legislazione esclusiva dello Stato. Sul punto specifico, è stato pur rilevato (vedi *sub* 2) che la competenza esclusiva dello Stato nella suddetta materia non autorizza il legislatore statale a stabilire discipline minuziose e di dettaglio dei diversi ambiti materiali e dei diversi istituti della contabilità degli enti territoriali (i quali devono ritenersi dotati di autonomia contabile).

¹²¹ Rileva la giurisprudenza in esame che «il carattere polifunzionale dell'armonizzazione dei conti pubblici è stato messo in luce da questa Corte: l'armonizzazione, in “un ambito finanziario astrattamente riferibile a più interessi costituzionali protetti, trova la sua ragione nella disciplina di specifiche prerogative dell'ente territoriale e nella “omogeneizzazione” di dette prerogative attraverso modalità di “espressione contabile” le quali devono essere compatibili con le regole indefettibili poste a tutela della finanza pubblica, in attuazione di una pluralità di precetti costituzionali». L'impostazione “estensiva” della giurisprudenza costituzionale trova riscontro nelle formule testuali utilizzate, le quali non coincidono con quelle formulate dal legislatore costituzionale: la Corte, ad esempio, come visto, si esprime in termini di «armonizzazione dei conti pubblici», che è una formula che non si rinviene in Costituzione (e neppure nella legge cost. n. 1/2012), che indica uno spazio di operatività non solo non coincidente ma estraneo a quello riconducibile alla «armonizzazione dei bilanci pubblici», la quale, come precisato dalla stessa giurisprudenza, riguarda il

legislazione esclusiva dello Stato ovvero, comunque, trasformando la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» in “armonizzazione dei sistemi contabili”: una impostazione che, per quanto detto *sub* 2, rimane esclusa dal dato costituzionale (la cui formula letterale ha resistito anche alla “manomissione” disposta dall’art. 4 legge cost. n. 1/2012)¹²², e che, in definitiva, differisce da quella dello Stato solo per il fatto di ritenere che «il sistema contabile regionale non è stato totalmente sottratto ad un’autonoma regolazione», così rivelando una potenzialità compressiva degli spazi delle autonomie solo apparentemente più moderata dell’approccio statale¹²³.

linguaggio con cui viene espresso il dato finanziario, mentre la locuzione «conti pubblici» indica proprio il parametro strettamente finanziario, che attiene alla stabilità della finanza pubblica e al contenimento delle spese: elementi che non dipendono (ovvero non sono determinati) dalle formule contabili (dal linguaggio contabile) ma dalla disciplina degli istituti finanziari e contabili, e, quindi, in quanto tali, riconducibili al coordinamento della finanza pubblica.

¹²² È facile rilevare (ribadire), infatti, da un lato, che il citato legislatore costituzionale ha reso (più) netta ed incontrovertibile la distinzione tra armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica, annoverando solo la prima tra le materie a legislazione esclusiva statale; e, da altro lato, che, ove il suddetto legislatore, avesse inteso ampliare lo spazio di operatività della materia armonizzativa – estendendolo all’intera contabilità degli enti territoriali – non ne avrebbe “solo” spostato la “posizione” ma (ovvero, soprattutto) ne avrebbe anche modificato la formula testuale (in una meno esposta ad incertezze interpretative).

¹²³ Mentre lo Stato ritiene che la armonizzazione dei bilanci pubblici riguarda (ed esaurisce) la disciplina dell’intera contabilità degli enti territoriali, e, pertanto, regioni ed enti locali devono attenersi rigorosamente alle prescrizioni legislative statali; la giurisprudenza costituzionale, dall’esame combinato delle riportate statuizioni, mostra di ritenere che la competenza legislativa dello Stato (nella suddetta materia), pur essendo estesa al sistema contabile delle regioni, non esaurirebbe del tutto la disciplina della contabilità, residuando marginali spazi di intervento normativo al legislatore regionale: ciò, tuttavia, senza indicare neppure i criteri per la delimitazione di siffatti spazi (sono già stati rilevati elementi di criticità in ordine alle osservazioni giurisprudenziali riferite ai profili funzionali del bilancio). Una impostazione che non è condivisibile, non solo perché scarsamente coerente con la sensibilità manifestata (dalla stessa citata giurisprudenza) per le “ragioni” delle autonomie e con la valorizzazione dei profili funzionali del bilancio, della decisione di bilancio, quale momento alto (di garanzia) della democrazia rappresentativa (“nell’ambito della quale deve essere assicurata ai membri della collettività la cognizione delle modalità con le quali le risorse vengono prelevate, chieste in prestito, destinate, autorizzate in bilancio ed infine spese”), e, quindi, delle ragioni che giustificano (che rendono imprescindibile) il riconoscimento di autonomia contabile agli enti territoriali. Ma, soprattutto, perché viene rovesciato il sistema che si ricava dalla corretta combinazione dei diversi interessi costituzionali coinvolti: si passa da una situazione in cui le regioni sono titolari di autonomia contabile (quale profilo autonomistico imprescindibile al fine di dare sostanza all’autonomia finanziaria, all’autonomia organizzativa, e, più in generale, alla stessa autonomia politica, degli enti territoriali), e, quindi, di potere legislativo negli ambiti di disciplina della contabilità, che incontra limite (in estrema sintesi) nei principi costituzionali, nelle disposizioni di armonizzazione e nei principi generali del coordinamento finanziario (una impostazione, peraltro, enunciata dalla stessa Corte costituzionale: l’autonomia della regione in questo settore normativo trova il suo limite esterno nelle disposizioni poste dallo Stato nell’ambito della salvaguardia degli interessi finanziari riconducibili ai parametri precedentemente richiamati) ed «è, tuttavia, intrinsecamente soggetta a limitazioni necessarie a consentire il soddisfacimento contestuale di una pluralità di interessi costituzionalmente rilevanti»); ad una situazione (prefigurata dalla stessa giurisprudenza costituzionale) in cui le esigenze di armonizzazione dei bilanci pubblici e di coordinamento della finanza pubblica (e altri valori costituzionali, quali l’equilibrio di bilancio, il buon andamento della pubblica amministrazione, l’unità economica) concentrano nello Stato il potere legislativo in tutti gli ambiti materiali della contabilità pubblica, e, per quanto qui rileva, della contabilità degli enti territoriali, con riconoscimento di uno spazio di disciplina minimo – e, comunque, incerto, indefinito – in favore delle regioni e degli enti locali.

Ovviamente, la riportata impostazione ha influenzato la decisione della Corte in relazione alle singole disposizioni (ed ai singoli istituti contabili) denunciate dallo Stato, le quali, in massima parte¹²⁴, sono rimaste travolte dalla declaratoria di illegittimità costituzionale perché violative del principio di cui all'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost. – che, come visto, riserva alla legislazione statale la armonizzazione dei bilanci pubblici – in quanto contrastanti con le norme di cui al d.lgs. n. 118/2011.

3.4. Le statuizioni additive della Corte costituzionale – Così, tra l'altro, Corte cost. n. 80/2017 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 2 legge prov. aut. Bolzano n. 17/2015, «nella parte in cui non prevede che il sistema contabile e lo schema di bilancio degli enti locali provinciali e dei loro enti ed organismi strumentali sono disciplinati dal d.lgs. n. 118 del 2011 e nella parte in cui non prevede che al legislatore provinciale rimane attribuita una competenza normativa che non sia in contrasto con le disposizioni della armonizzazione, del coordinamento nazionale della finanza pubblica, del rispetto dei vincoli europei e della salvaguardia degli equilibri di bilancio»¹²⁵. È la stessa Corte citata a precisare

¹²⁴ Quasi tutte le disposizioni denunciate sono state dichiarate costituzionalmente illegittime (soprattutto da Corte cost. n. 80/2017), ad eccezione di poche delle fattispecie rilevate la cui infondatezza (e, in alcuni casi, l'inconferenza) non lasciavano spazi alla "supplenza" giurisprudenziale. Addirittura, ad esempio, lo Stato si è spinto fino a dubitare della legittimità costituzionale di una norma del legislatore toscano che (rinviando ad una disposizione statutaria) fissa a tre mesi la durata massima dell'esercizio provvisorio del bilancio, in (preteso) contrasto con analoga disposizione del d.lgs. n. 118/2011 (art. 43, comma secondo) che stabilisce in quattro mesi la suddetta durata massima. Ora, forse, si (la Presidenza del Consiglio dei ministri) poteva evitare di adire la Corte costituzionale per farsi spiegare come «la disposizione regionale richiamata sia addirittura più rigorosa di quella statale. Essendo l'autorizzazione all'esercizio provvisorio un'ipotesi eccezionale collegata ad eventi straordinari e comunque non fisiologici, è chiaro che il maggior rigore dello statuto regionale rende la disposizione impugnata conforme al canone costituzionale». E, comunque, vista l'obiezione, la Corte avrebbe potuto esplicitare (ciò che è implicito nel *dictum* giurisprudenziale) che il richiamato parametro interposto e la disposizione regionale denunciata andavano valutati alla luce dello specifico principio espresso in Costituzione fin dalla formulazione originaria dell'art. 81 (comma secondo; oggi, in esito alla riforma del 2012, art. 81, comma quinto, Cost.), i cui postulati, come anche noto – pur se, nello specifico, sono riferiti allo Stato – valgono a tutti i livelli istituzionali. Ciò posto, deve anche essere rilevato che, ad esempio, proprio con riguardo all'esercizio provvisorio del bilancio – che è istituto di natura gestionale (e, quindi, non è riconducibile alla armonizzazione dei bilanci pubblici): nel senso che, come noto, precisa che cosa accade quando non viene approvato nei termini il bilancio di previsione e quali sono i limiti entro i quali deve avvenire la gestione nella suddetta ipotesi – si rilevano elementi di significativa disomogeneità tra la disciplina prevista per lo Stato e le regioni e quella stabilita per gli enti locali, rispetto ai quali ultimi il legislatore statale (art. 163 d.lgs. n. 267/2000) fissa una normazione molto dettagliata, che (tacendo il resto) sembrerebbe escludere che l'ente locale – ente autonomo per definizione costituzionale – possa autonomamente deliberare l'esercizio provvisorio del bilancio: dalla qual cosa deriverebbe che il principio richiamato (di cui all'art. 81, comma quinto, Cost.) varrebbe per tutti tranne che per gli enti locali. La questione richiede separato approfondimento, pur ritenendo di dover rilevare già adesso come, nel caso in cui non fosse esercitata dallo Stato la possibilità (prevista all'art. 152 d.lgs. n. 267/2000) di differimento del termine di approvazione del bilancio degli enti locali, a questi ultimi non possa essere negata (ai sensi del citato art. 81, comma quinto) la facoltà di deliberare (di decidere autonomamente, ricorrendone i presupposti di legge e con le necessarie limitazioni gestionali) l'esercizio provvisorio del bilancio.

¹²⁵ Nella parte dispositiva (della sentenza richiamata), l'illegittimità costituzionale del citato art. 2 della legge impugnata viene espressa in termini testuali parzialmente diversi: «nella parte in cui non prevede che l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali provinciali e dei loro enti ed organismi strumentali è disciplinato dal d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118 (Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili

che la suddetta declaratoria di incostituzionalità è fondata «in relazione all'art. 1 d.lgs. n. 118/2011, come modificato dal d.lgs. n. 126/2014», in accoglimento di quanto rilevato impugnativamente dallo Stato¹²⁶. La statuizione e l'impostazione sopra riportate non sono condivisibili, soprattutto in relazione alla individuazione del parametro normativo interposto. In effetti, se si considera che il richiamato art. 2 della legge territoriale impugnata dispone testualmente che «l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è disciplinato dalle disposizioni della presente legge»¹²⁷, rimane difficilmente confutabile la constatazione della erroneità del norma interposta (indicata dallo Stato e richiamata dalla Corte). Infatti, all'art. 1, comma primo, d.lgs. n. 118/2011 si stabilisce (come, peraltro, riportato dalla stessa Corte) che «ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione, il presente titolo e il titolo III disciplinano l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, ad eccezione dei casi in cui il titolo II disponga diversamente, con particolare riferimento alla fattispecie di cui all'art. 19, comma 2, lettera b), degli enti locali di cui all'art. 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e dei loro enti e organismi strumentali, esclusi gli enti di cui al titolo II del presente decreto»¹²⁸. Risulta evidente come la disposizione legislativa ora riportata riguardi esclusivamente la contabilità delle regioni ed escluda espressamente gli enti locali («ad eccezione ... degli enti locali di cui all'art. 2 d.lgs. n. 267/2000»); così come è incontestabile che la norma impugnata (art. 2 legge prov. aut. Bolzano n. 17/2015) disciplini l'ordinamento finanziario e contabile proprio degli enti locali (della provincia di Bolzano). Ne deriva che la disposizione di cui all'art. 1 d.lgs. n. 118/2011 non poteva essere ritenuta norma interposta, in relazione al parametro di cui all'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost., con riferimento alla denunciata prescrizione del legislatore territoriale: la quale, quindi, non poteva essere ritenuta

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) e nella parte in cui non prevede che al legislatore provinciale rimane attribuita una competenza normativa che non sia in contrasto con le disposizioni della armonizzazione, del coordinamento nazionale della finanza pubblica, del rispetto dei vincoli europei e della salvaguardia degli equilibri di bilancio».

¹²⁶ La difesa erariale, infatti, aveva rilevato impugnativamente che la disposizione denunciata (secondo quanto riportato da Corte cost. n. 80/2017 nel «ritenuto in fatto») «individuerebbe un perimetro "normativo" non coincidente con quello indicato dall'art. 1, comma 1, d.lgs. n. 118 del 2011, atteso che la disciplina statale si applica anche agli organismi ed agli enti strumentali individuati dal successivo comma 2; essa, inoltre non contempla, quale disciplina prevalente su quella regionale, quella recata dal d.lgs. n. 118 del 2011 e le norme presupposte e successive, necessarie per assicurare unitarietà e uniformità».

¹²⁷ E se si considera: che la legge territoriale denunciata si intitolava «ordinamento finanziario e contabile dei comuni e delle comunità comprensoriali»; e che, all'art. 1, comma secondo, si stabiliva che «le disposizioni della presente legge riformano il sistema della contabilità degli enti locali mediante interventi volti a perseguire l'armonizzazione dei principi stabiliti dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modifiche». Quindi, si tratta di provvedimento legislativo che disciplina l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali della provincia di Bolzano, e non riguarda la contabilità della regione; e nel quale, comunque, trovano recepimento le disposizioni introdotte dal d.lgs. n. 118/2011.

¹²⁸ All'ultimo periodo della richiamata disposizione di legge, è precisato che «a decorrere dal 1° gennaio 2015 cessano di avere efficacia le disposizioni legislative regionali incompatibili con il presente decreto».

contrastante con una disposizione regolativa di profili di disciplina diversi, con conseguente impossibilità di essere violativa del parametro costituzionale evocato¹²⁹.

Ciò posto, che avrebbe dovuto indurre nel senso della inammissibilità del ricorso per erronea individuazione del parametro normativo interposto¹³⁰; si tratta, ora, di valutare, per le finalità che ci si propone con il presente lavoro, se la disposizione denunciata fosse effettivamente violativa dell'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost. ovvero se fosse invasiva della competenza legislativa riservata in via esclusiva allo Stato in materia di «armonizzazione dei bilanci pubblici», in relazione ai profili omissivi indicati dalla Corte in esame (anche) nelle statuizioni dispositive conclusive. A tal proposito, vengono in rilievo le osservazioni (già ampiamente sviluppate) rilevative del fatto che il dato costituzionale evocato circoscrive il potere legislativo esclusivo statale alla «armonizzazione dei bilanci», la quale (per le ragioni dette) è insuscettibile di essere estesa alla disciplina dei «sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni e degli enti locali e dei loro organismi». Peraltro, se questo vale in generale, nel caso specifico sopravvivono ulteriori elementi di considerazione, riconducibili alla speciale autonomia riconosciuta alla Provincia di Bolzano, la quale si traduce in specifiche disposizioni legislative che hanno rilevanza diretta sulle questioni qui rilevanti. In particolare, deve essere rilevato che all'art. 56, comma primo, legge reg. Trentino Alto Adige 22 dicembre 2004, n. 7 si stabilisce che «l'armonizzazione dei bilanci e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, in coerenza con la finanza locale e con le politiche di finanza provinciale, sono disciplinati con leggi provinciali». Inoltre, all'art. 10 legge reg. Trentino Alto Adige 3 agosto 2015, n. 22 si dispone che «per le finalità di coordinamento della finanza pubblica del sistema territoriale regionale previste dall'art. 79 dello Statuto di autonomia e per coordinare l'ordinamento contabile con l'ordinamento finanziario provinciale, con particolare riferimento alla finanza locale e ai tributi locali, le province provvedono a disciplinare l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti locali, dei loro enti ed organismi strumentali, nel rispetto di quanto previsto dal comma 4-*octies* del medesimo art. 79»¹³¹. Dal quadro di diritto positivo

¹²⁹ Eventualmente, il parametro interposto andava ricercato nelle disposizioni di cui al d.lgs. n. 267/2000, il quale, come detto, disciplina (nella parte seconda) l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, sempre che quelle disposizioni fossero riconducibili, ai fini dell'evocazione del principio di cui all'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost., alla materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» (o anche ai principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica). A tal proposito, è utile ricordare che all'art. 150 d.lgs. n. 267/2000 è disposto che «l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è riservato alla legge dello Stato e stabilito dalle disposizioni di principio del presente testo unico e del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118». Ma si sarebbe trattato di un percorso non semplice perché si sarebbe dovuto fare i conti anche con il principio di cui all'art. 1, comma secondo, d.lgs. n. 267/2000, ove si stabilisce che «le disposizioni del presente testo unico non si applicano alle regioni a statuto speciale e alle province autonome di Trento e di Bolzano se incompatibili con le attribuzioni previste dagli statuti e dalle relative norme di attuazione».

¹³⁰ Anche in considerazione della circostanza che – dal «ritenuto in fatto» di Corte cost. n. 80/2017 – non risultano essere stati sviluppati dallo Stato ulteriori profili impugnativi (oltre quello già riportato: vedi, in particolare, *sub* 3.1).

¹³¹ Inoltre, all'ultimo periodo del citato art. 10 legge reg. Trentino Alto Adige n. 22/2015 si stabilisce anche che «a decorrere dal 1° gennaio 2016, cessano comunque di avere efficacia le disposizioni legislative e

così definito (peraltro, rafforzativo del postulato indicato), si possono ricavare alcuni elementi conclusivi: intanto, risulta evidente come, nel caso in esame, debba essere la Provincia di Bolzano a disciplinare, con propria legge, l'armonizzazione dei bilanci degli enti locali esistenti sul territorio provinciale, ovviamente con recepimento delle disposizioni di armonizzazione e dei principi generali di coordinamento finanziario contenuti nel d.lgs. n. 118/2011 (e introdotti dal d.lgs. n. 126/2014)¹³². Inoltre, e in conseguenza, può ritenersi che correttamente il legislatore territoriale denunciato ha ommesso di prevedere che «il sistema contabile e lo schema di bilancio degli enti locali provinciali e dei loro enti ed organismi strumentali sono disciplinati dal d.lgs. n. 118 del 2011»: non solo perché, come visto, il dato costituzionale non autorizza a ritenere che il legislatore statale sia competente a disciplinare il sistema contabile degli enti territoriali; ma (anche) perché il d.lgs. n. 118/2011 – come ha avuto modo di constatare la stessa giurisprudenza costituzionale esaminata – contiene disposizioni esorbitanti (anche) rispetto alla armonizzazione dei bilanci pubblici ed al (ai principi fondamentali di) coordinamento della finanza pubblica: e, quindi, disposizioni che l'ente territoriale non è tenuto a recepire. Infine, perché l'addizione indicata dalla Corte risulta incompatibile con il disposto normativo denunciato (che resiste allo scrutinio di costituzionalità¹³³): infatti, la locuzione «sistema contabile»¹³⁴ indica uno

regolamentari della Regione incompatibili con le disposizioni di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118».

¹³² E nel rispetto di quanto stabilito nell'art. 79, comma quarto *octies* dello Statuto di autonomia della Regione Trentino Alto Adige, ove si stabilisce, tra l'altro, che «la regione e le province si obbligano a recepire con propria legge da emanare entro il 31 dicembre 2014, mediante rinvio formale recettizio, le disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi, previste dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118». Deve, inoltre, essere rilevato che all'art. 79 dello Stato di autonomia della Regione Trentino Alto Adige sono contenute, tra l'altro, disposizioni che stabiliscono le modalità con cui la regione e le province autonome concorrono, «nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci ai sensi della legge 24 dicembre 2012, n. 243, al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, di perequazione e di solidarietà e all'esercizio dei diritti e dei doveri dagli stessi derivanti, nonché all'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea»; e stabiliscono (ai commi quarto *bis* ss.) l'entità del concorso finanziario dei suddetti enti: «nei confronti della regione e delle province e degli enti appartenenti al sistema territoriale regionale integrato non sono applicabili disposizioni statali che prevedono obblighi, oneri, accantonamenti, riserve all'erario o concorsi comunque denominati, ivi inclusi quelli afferenti il patto di stabilità interno, diversi da quelli previsti dal presente titolo».

¹³³ È utile ricordare che l'art. 2 legge prov. aut. Bolzano n. 17/2015 (fatta oggetto dei rilievi di incostituzionalità) disponeva che «l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è disciplinato dalle disposizioni della presente legge». Ora, tale disposizione non è stata dichiarata incostituzionale tout court, ma “solo” nella parte in cui non contiene le addizioni indicate da Corte cost. n. 80/2017 nel punto 1 del dispositivo. Ne consegue che la richiamata disposizione vede integrato il suo tenore testuale dalle addizioni prescritte dalla Corte.

¹³⁴ Come visto, è stata la stessa giurisprudenza costituzionale ad evidenziare come il «sistema contabile» comprenda disposizioni che sono riferibili a diversi ambiti materiali, riconducibili alla armonizzazione dei bilanci, al coordinamento della finanza pubblica, alla tutela del principio di equilibrio dei bilanci e del principio di buon andamento della pubblica amministrazione (oltre che ad assicurare la protezione di altri interessi costituzionali di matrice finanziaria).

spazio di operatività più ampio rispetto a quello riferibile all'ordinamento finanziario e contabile, il quale, come noto, è limitato alla disciplina di principio¹³⁵.

¹³⁵ Il «sistema contabile», invece, indica il complesso della disciplina della contabilità (nel caso in esame, degli enti locali), e, quindi, descrive un «perimetro normativo» (per utilizzare le parole della Corte) comprensivo anche dei principi (e, quindi, delle disposizioni a carattere ordinamentale). Ne consegue che se il disposto della norma denunciata resiste (nella formula testuale) alla valutazione di costituzionalità (e, quindi, conserva la sua integrità linguistica), non può tollerare l'addizione indicata da Corte cost. n. 80/2017: infatti, una norma che disponga che l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è disciplinato (nel caso in esame) dalla legge provinciale è incompatibile con una norma che richiami la legislazione statale per la disciplina del sistema contabile degli enti locali. Nel caso specifico, neppure vi può essere spazio per una disposizione secondo cui «l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è disciplinato dalla presente legge, nel rispetto delle disposizioni di cui al d.lgs. n. 118/2011» (che sarebbe la migliore traduzione possibile della indicazione additiva espressa dalla Corte), perché, come ormai noto, il d.lgs. n. 118/2011 stabilisce una disciplina minuziosa della contabilità degli enti territoriali: con la conseguenza che la prima proposizione normativa rimarrebbe svuotata di ogni valenza. Peraltro, deve essere rilevato che, come detto, l'ordinamento degli enti locali è disciplinato dal (dalle disposizioni di principio del) d.lgs. n. 267/2000, al quale il d.lgs. n. 118/2011 (ma, in verità, il d.lgs. n. 126/2014) apporta una mole imponente di modificazioni (riportate in via prescrittiva nel titolo IV e descritte analiticamente nelle decine di allegati. Forse l'unica formula linguistica in grado di tenere conto delle diverse esigenze (tutte di rango costituzionale) poteva essere la seguente: «l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è disciplinato dalla presente legge, nel rispetto delle disposizioni generali di armonizzazione dei bilanci pubblici e di coordinamento della finanza pubblica di cui al d.lgs. n. 118/2011». Ma la Corte costituzionale non dice questo (almeno nella prima indicazione additiva; mentre, come si dirà, un concetto di analogia portata normativa riesce ad essere rinvenuto nella seconda addizione disposta); anche a voler ritenere che la statuizione additiva in esame voglia limitare il rinvio per la disciplina dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali (della Provincia di Bolzano) alle disposizioni di principio del d.lgs. n. 118/2011 (una lettura che, tuttavia, sembra essere esclusa dal fatto che il rinvio al suddetto decreto delegato viene formulato senza alcuna specificazione limitativa: «... è disciplinato dal d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118»).

In verità, sembra di poter rilevare un ulteriore profilo di contraddizione. In effetti, all'esito della prescrizione additiva, risulterebbe una disposizione irragionevole: nella quale si dice una cosa – che «l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è disciplinato dalle disposizioni della presente legge» - e contestualmente (nella stessa disposizione) si dice un'altra cosa - che «l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali ... è disciplinato dal d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118» - incompatibile con la prima ovvero che svuota di ogni valenza la precedente proposizione normativa. Nel migliore adattamento possibile - che tenga conto del portato normativo della disposizione denunciata (che pure la Corte ha inteso «salvare») e del principio che la Corte ha inteso assicurare con l'addizione prescritta (l'osservanza delle disposizioni di cui al d.lgs. n. 118/2011, a tutela delle finalità ampiamente evidenziate) - la norma andrebbe tradotta nel senso che segue: l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è disciplinato dalla presente legge in coerenza con le disposizioni di principio (o anche, meno bene, con le disposizioni) di cui al d.lgs. n. 118/2011 (ma, in verità, sarebbe, come detto, il d.lgs. n. 267/2000). Ma il tenore testuale della statuizione additiva in esame non sembra autorizzare tale lettura.

Nel caso in esame, rimane preclusa anche l'unica possibilità suscettibile di depurare le prescrizioni additive di Corte cost. n. 80/2017 dai rilevati profili di incompatibilità (e, comunque, di contraddittorietà), e, cioè, quella di ritenere che, nella sostanza, quella disposta dalla Corte possa essere qualificata come addizione a carattere sostitutivo: in sostanza, (rileggendo nel complesso le prescrizioni additive) la Corte dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 2 legge prov. aut. Bolzano n. 17/2015 nella parte in cui prevede che «l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è disciplinato dalle disposizioni della presente legge» anziché prevedere che «l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali provinciali e dei loro enti ed organismi strumentali è disciplinato dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 (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 articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42)» e che «al legislatore provinciale rimane attribuita una competenza normativa che non sia in contrasto con le disposizioni della armonizzazione, del coordinamento nazionale della finanza pubblica, del rispetto dei vincoli europei e della salvaguardia degli equilibri di bilancio». Tuttavia, come detto, tale «lettura» (che pure sembra l'unica

Rimane da considerare l'altro profilo omissivo di cui all'addizione indicata dalla riportata statuizione della giurisprudenza costituzionale¹³⁶, la quale, come visto, ha dichiarato l'incostituzionalità della disposizione impugnata «nella parte in cui non prevede che al legislatore provinciale rimane attribuita una competenza normativa che non sia in contrasto con le disposizioni della armonizzazione, del coordinamento nazionale della finanza pubblica, del rispetto dei vincoli europei e della salvaguardia degli equilibri di bilancio». In tal caso, l'intervento additivo, pur se riesce ad essere coerente (con qualche sistemazione linguistica¹³⁷) con il dato costituzionale e funzionale alla protezione del complesso degli interessi costituzionali coinvolti, si espone a perplessità in quanto, da un lato, risulta difficilmente compatibile con la prima prescrizione additiva¹³⁸; e, da altro lato, esprime un concetto giuridico¹³⁹ più che una prescrizione normativa, insuscettibile di aggiungere utilità alla disciplina positivizzata nell'articolato del provvedimento legislativo impugnato, nella quale sono recepite le disposizioni armonizzative recate dal d.lgs. n. 118/2011¹⁴⁰, più volte espressamente richiamato nei singoli articoli della legge prov. aut. Bolzano n. 17/2015; e, comunque, inidonea ad assicurare un maggior livello di protezione degli interessi costituzionali coinvolti¹⁴¹.

suscettibile di rendere armonica l'addizione giurisprudenziale) rimane del tutto esclusa dal tenore testuale delle prescrizioni additive enunciate dalla Corte e dalla circostanza che (sulla base della soluzione proposta) l'addizione non sostituirebbe un frammento della disposizione denunciata ma l'intera disposizione.

¹³⁶ Vedi il punto 1) del dispositivo di Corte cost. n. 80/2017.

¹³⁷ La formula linguistica a carattere onnicomprensivo (“disciplina dell’ordinamento”) disposta dal legislatore territoriale impugnato appare scarsamente coerente con il carattere residuale della competenza normativa riconosciuta allo stesso legislatore territoriale nella statuizione additiva («... al legislatore provinciale rimane attribuita una competenza normativa ...»).

¹³⁸ In sostanza, la disposizione denunciata, all’esito della seconda addizione (indicata dalla Corte), stabilisce che il legislatore provinciale disciplina l’ordinamento finanziario e contabile nel rispetto delle disposizioni riconducibili ai valori richiamati nella stessa prescrizione additiva; e, tuttavia, la prima addizione (già intrinsecamente contraddittoria nei sensi visti) dispone che il legislatore territoriale deve attenersi alla disciplina dei sistemi contabili (e, quindi, anche dell’ordinamento finanziario e contabile) stabilita dal d.lgs. n. 118/2011.

¹³⁹ In verità, esprime quasi un’opzione “politica” (politico-giuridica, ovviamente). Dovendosi aggiungere che la disposizione impugnata, all’esito della addizione prescritta dalla Corte, corrisponde, in sostanza, all’impostazione proposta con il presente lavoro: gli enti locali conservano l’autonomia contabile, la quale conosce limite nelle disposizioni di armonizzazione dei bilanci pubblici (riguardanti gli aspetti generali dei documenti di bilancio) e nei principi generali di coordinamento della finanza pubblica. Tuttavia, la suddetta impostazione, sintetizzata in termini di “residualità” nella riportata prescrizione additiva, ha trovato neutralizzazione ovvero, comunque, ridimensionamento nelle esaminate ricostruzioni motivative.

¹⁴⁰ In osservanza delle (sopra riportate) prescrizioni di cui all’art. 56 legge reg. Trentino Alto Adige n. 22/2015, richiamato nel preambolo della legge denunciata, unitamente all’art. 10 legge reg. Trentino Alto Adige n. 7/2004. Si tratta di elementi a carattere constatativo – il ripetuto richiamo (nel testo dell’articolato) del d.lgs. n. 118/2011 e il richiamo (nel preambolo), delle disposizioni sopra citate (in particolare, dell’art. 56 legge reg. Trentino Alto Adige n. 22/2015) – che, da un lato, escludono di poter riconoscere all’art. 2 legge prov. aut. Bolzano n. 17/2015 valenza disapplicativa delle disposizioni dello stesso d.lgs. n. 118/2011; e, da altro lato, attestano come il provvedimento legislativo fosse ispirato alle esigenze di armonizzazione dei bilanci pubblici e di coordinamento della finanza pubblica.

¹⁴¹ Infatti, indipendentemente dalla riportata addizione giurisprudenziale, i valori costituzionali eventualmente esposti a compromissione potranno essere tutelati mediante denuncia, per illegittimità costituzionale, della singola disposizione ritenuta contrastante con altra disposizione del d.lgs. n. 118/2011,

L'impressione è che (soprattutto) sul punto specifico - visto che si parlava del potere di disciplina, da parte del legislatore territoriale, dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali¹⁴² - si sia persa un'occasione propizia per stabilire dei punti fermi, più nitidamente percepibili, nella definizione dei rapporti tra i diversi legislatori nella disciplina della contabilità degli enti territoriali, se si considera la difficile possibilità di coesistenza delle diverse posizioni espresse dalla giurisprudenza costituzionale: d'altra parte, come accennato, la stessa (seconda) addizione indicata da Corte cost. n. 80/2017 – condivisibile nel suo contenuto sostanziale – rimane neutralizzata ovvero fortemente ridimensionata nelle sue potenzialità di indirizzo dalle ricostruzioni e dai principi espressi in motivazione dalla Corte esaminata (volte, come visto, ad estendere il potere legislativo dello Stato alla disciplina del sistema contabile degli enti territoriali, pur facendo salvi spazi di competenza – rimasti indefiniti – in favore del legislatore regionale).

3.5. La Corte costituzionale e gli istituti della contabilità degli enti territoriali: scansione temporale e tempestività della decisione di bilancio - Elementi di sicuro interesse si rinvencono, inoltre, nelle posizioni espresse dalla Corte nella valutazione (di costituzionalità) dei diversi istituti contabili venuti in rilievo. In particolare, merita attenzione l'elaborazione di giurisprudenza costituzionale in relazione ai termini di approvazione del bilancio di previsione degli enti locali, e, quindi, in sostanza, alla tempestività della decisione di bilancio¹⁴³. La questione si manifesta in relazione a quattro diversi profili: il termine di approvazione del bilancio di previsione, con riferimento al quale il legislatore territoriale prevede la possibilità di derogare alla data del 31 dicembre stabilita (ribadita) in via generale dal legislatore statale¹⁴⁴; il termine di presentazione del bilancio (e

e, quindi violativa del parametro di cui all'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost. (senza che sul profilo specifico riesca a produrre alcuna utilità l'addizione enunciata dalla Corte esaminata).

¹⁴² La Corte formalmente era chiamata ad accertare la legittimità costituzionale della norma del legislatore territoriale che attribuiva alla legge provinciale la competenza a disciplinare l'ordinamento finanziario e contabile degli enti territoriali; e, sostanzialmente, a stabilire se il legislatore territoriale fosse oppure no competente a disporre siffatta disciplina.

¹⁴³ La questione relativa al termine di approvazione del bilancio va posta in relazione alla tempestività della decisione di bilancio in quanto, come noto, costituisce principio generale della contabilità pubblica e del sistema di finanza pubblica quello che stabilisce che l'anno finanziario – e, cioè, l'arco temporale da considerare ai fini della programmazione (di breve periodo) e della gestione (in relazione alle funzioni del bilancio di previsione) – va dal 1° gennaio al 31 dicembre. Con la conseguenza inevitabile che un bilancio a carattere programmatico e gestionale (autorizzativo della gestione) deve necessariamente essere approvato prima che abbia inizio l'esercizio finanziario considerato. Si tratta, peraltro, di impostazione che rimane sostanzialmente inalterata in esito alle disposizioni modificative introdotte dal d.lgs. n. 126/2014, le quali, sul punto specifico, hanno eliminato la distinzione documentale esistente tra bilancio annuale e bilancio pluriennale, stabilendo che il bilancio di previsione deve avere carattere triennale: la gestione, tuttavia, avviene sulla base delle previsioni relative al primo degli anni considerati, e la programmazione di medio periodo (almeno triennale) comprende e presuppone quella di breve periodo (annuale).

¹⁴⁴ Più precisamente, all'art. 3, comma primo, legge prov. aut. Bolzano n. 17/2015 è stabilito che gli enti locali (della provincia di Bolzano) devono approvare «il bilancio di previsione finanziario entro il 31 dicembre o entro altro termine stabilito con accordo previsto dall'articolo 81 del decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1972, n. 670, e successive modifiche, e dall'articolo 18 del decreto legislativo 16 marzo

del documento unico di programmazione: *recte*, della nota di aggiornamento del DUP) all'organo consiliare ai fini dell'approvazione: termine che la norma provinciale rimette alla determinazione regolamentare dell'ente locale (mentre la disciplina armonizzativa fissa la data del 15 novembre); il termine di presentazione all'organo consiliare del documento unico di programmazione, fissato dalla disposizione impugnata al 31 ottobre (mentre la norma interposta prevede la data del 31 luglio¹⁴⁵); il termine di presentazione, da parte della giunta regionale, della proposta di legge di bilancio¹⁴⁶. La Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di tutte le disposizioni denunciate (in relazione ai suddetti profili), ritenute contrastanti con le disposizioni recate dal d.lgs. n. 118/2011. Tuttavia, mentre con riferimento al termine di approvazione definitiva del bilancio di previsione (31 dicembre) non si può che concordare con le statuizioni della giurisprudenza costituzionale, trattandosi di profilo di disciplina riconducibile alla armonizzazione dei bilanci pubblici e funzionale non solo al coordinamento della finanza pubblica, ma anche al buon andamento della pubblica amministrazione¹⁴⁷: la tempestività della decisione di bilancio (a carattere previsionale) e la "perentorietà" dei termini di approvazione – e la loro indisponibilità da parte degli organi di governo¹⁴⁸ - costituiscono principio generale del sistema di finanza

1992, n. 268, riferiti a un orizzonte temporale almeno triennale» (la suddetta disposizione è ribadita al successivo art. 15, comma terzo, legge prov. aut. Bolzano n. 17/2015).

¹⁴⁵ Deve pur essere rilevato che il citato legislatore territoriale fissava al 30 novembre il termine per l'approvazione, da parte dell'organo consiliare, del DUP: tale disposizione, tuttavia, non è stata fatta oggetto di rilievi.

¹⁴⁶ Per la precisione, deve essere rilevato che il legislatore toscano, in conformità alle prescrizioni legislative statali, ha fissato al 31 ottobre il termine per la presentazione della proposta di legge di bilancio, e, tuttavia, ha ommesso di riportare l'indicazione (di cui al punto 9.2 dell'allegato 4/1 al d.lgs. n. 118/2011) secondo cui la Giunta regionale è tenuta a presentare la suddetta proposta di legge «comunque non oltre 30 giorni dalla presentazione del disegno di bilancio dello Stato». È giusto evidenziare, sul punto specifico, che mentre al punto 9.2 dell'allegato 4/1 (richiamato nella sentenza) il suddetto termine è riferito alla approvazione dello schema di bilancio da parte della giunta regionale («da sottoporre all'approvazione del Consiglio»); al punto 4.1, lett. d), del medesimo allegato 4/1, lo stesso termine è riferito alla presentazione dello schema di bilancio al Consiglio regionale (e, peraltro, si fa riferimento non alla «presentazione del disegno di bilancio dello Stato», ma alla «approvazione del disegno di legge di stabilità dello Stato»). Evidenziato che le suddette indicazioni sono riportate in uno degli innumerevoli allegati (34; ma, in realtà, 65, se si considera che alcuni allegati sono suddivisi in più parti) al d.lgs. n. 118/2011, e non nel testo dell'articolato, ove non si fa alcun riferimento ai termini di approvazione dello schema di bilancio da parte della giunta e di presentazione al consiglio, ma solo al termine di approvazione del bilancio di previsione (in via generale, art. 18 d.lgs. n. 118/2011); si ritiene utile rilevare che le contraddizioni e le imprecisioni delle formule testuali utilizzate sono ampiamente dimostrative della scarsa valenza prescrittiva delle richiamate indicazioni.

¹⁴⁷ È stato evidenziato come il corretto funzionamento dei documenti di bilancio e delle procedure contabili, e, quindi, della programmazione finanziaria e dell'azione gestionale (che presuppongono la tempestività della decisione di bilancio), costituiscano elemento imprescindibile per la effettiva osservanza del principio di buon andamento della pubblica amministrazione di cui all'art. 97, comma secondo, Cost.: sul punto, vedi ampiamente L. SAMBUCCI, *La programmazione finanziaria negli enti locali*, cit., 31.

¹⁴⁸ Il carattere programmatico e gestionale del bilancio di previsione e la riferita coincidenza tra anno finanziario e anno solare (vedi *sub* nota 124) sottraggono il suddetto termine approvativo del bilancio (31 dicembre) alla disponibilità degli organi di governo e degli stessi legislatori, i quali, infatti, possono "solo" disciplinare la situazione eccezionale che si verifica nel caso in cui l'ente non dovesse riuscire ad approvare il bilancio entro il 31 dicembre (ovvero, comunque, prima dell'inizio dell'esercizio finanziario di riferimento). Deve essere aggiunto, tuttavia, che la perentorietà (e la indisponibilità) del suddetto termine approvativo del bilancio degli enti locali è resa blanda dalla previsione, da parte del legislatore statale (art. 151, comma primo,

pubblica ed elemento fondamentale, irrinunciabile, per l'effettività, per la concreta utilità, della programmazione finanziaria, la quale, come noto, è funzionale alla migliore utilizzazione delle risorse disponibili¹⁴⁹; e per la corretta gestione delle risorse stesse, secondo le destinazioni ed i limiti stabiliti nel bilancio di previsione. Per cui l'inosservanza dei termini approvativi produce una grave vulnerazione nel funzionamento del sistema finanziario pubblico non tanto (non solo) perché è suscettibile di alterare criticamente la sincronia ovvero l'omogeneità temporale dei flussi informativi, quanto (soprattutto) perché svuota il bilancio finanziario di ogni utilità funzionale, a carattere programmatico ed a carattere gestionale, determinando un pregiudizio irreparabile per il principio di buon andamento¹⁵⁰.

d.lgs. n. 267/2000), della possibilità di differire il richiamato termine, «con decreto del Ministro dell'interno, d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, in presenza di motivate esigenze». Una disposizione, quella richiamata - già fatta oggetto di critica scientifica (vedi L. SAMBUCCI, *Il differimento del termine di approvazione del bilancio degli enti locali: una soluzione sbagliata e sospetta di incostituzionalità*, cit.: vedi *sub* nota 99) - che, negli ultimi anni, ha concorso a neutralizzare ogni utilità funzionale concreta del bilancio di previsione degli enti locali. L'impressione che si ricava è che, con la norma specifica qui oggetto di esame, il legislatore territoriale impugnato abbia, in sostanza, inteso riprodurre (con una certa approssimazione) - su base provinciale - la possibilità di cui alla norma sopra richiamata, con la differenza che nella fattispecie prevista dal citato legislatore statale il diverso termine di approvazione del bilancio è stabilito dallo Stato con validità per tutti gli enti locali (ed è accompagnato dalla disciplina minuziosa delle modalità gestionali), mentre nel caso previsto dal legislatore denunciato il nuovo termine approvativo era rimesso alla determinazione mediante «accordo» ai sensi dell'art. 81 d.p.r. n. 670/1972 e dell'art. 18 d.lgs. n. 268/1992 e (ovviamente) riguardava solo gli enti locali esistenti sul territorio della provincia di Bolzano. L'illegittimità costituzionale della disposizione denunciata è riconducibile, soprattutto, alla mancata previsione del carattere eccezionale della possibile deroga (e della sua massima durata e delle modalità di gestione nel periodo di "deroga") al termine "naturale" di approvazione del bilancio - in relazione ai parametri di cui agli artt. 97, comma secondo, e 81, commi quarto e quinto, oltre che di quello di cui all'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost. - potendosi rilevare che proprio il federalismo fiscale richiamato anche dalla giurisprudenza costituzionale esaminata, in quanto naturalmente produttivo di "differenze" (e, quindi, esigenze) territoriali (che non possono essere ignorate dall'ordinamento), può determinare la necessità (e giustificare) la previsione di situazioni eccezionali, le quali vanno, tuttavia, specificatamente disciplinate: profili che mancano del tutto nella disposizione legislativa impugnata (ma mancano anche, come in altra sede evidenziato, nella richiamata disposizione di cui all'art. 151, comma primo, d.lgs. n. 267/2000, rispetto alla quale anche sono stati rilevati dubbi di costituzionalità).

¹⁴⁹ È la tempestività, l'osservanza dei termini approvativi, che trasforma la programmazione finanziaria da postulato generale ed astratto, in strumento operativo che concorre in concreto al migliore funzionamento del sistema finanziario, e, più in generale, della pubblica amministrazione; che trasforma il bilancio di previsione - che è il documento nel quale la programmazione finanziaria trova la sua definizione giuridica e prescrittiva - da mezzo informativo in strumento imprescindibile per la corretta e ottimale utilizzazione delle risorse disponibili, per l'attuazione della gestione ispirata ai criteri di efficacia, efficienza ed economicità

¹⁵⁰ Un bilancio previsionale approvato ad aprile o a metà esercizio (per rimanere alle ipotesi più frequenti) determina, in relazione al coordinamento della finanza pubblica, un ritardo dei flussi informativi del singolo ente interessato ed una disarmonia rispetto al complesso dei dati finanziari provenienti dalle amministrazioni pubbliche; mentre, con riguardo ai profili funzionali, significa: che non è stata fatta la programmazione finanziaria (la quale, per essere tale, deve essere preventiva o tempestiva, altrimenti non è), e, quindi, l'utilizzazione delle risorse disponibili non è stata ottimizzata; e che, per quattro mesi (o per metà esercizio), la gestione è avvenuta (nei limiti di provvisorietà stabiliti dal legislatore) senza il necessario strumento di ottimizzazione, di organizzazione e di limitazione; in entrambi i casi, con compromissione irreparabile del principio di buon andamento della pubblica amministrazione.

Rimangono meno convincenti, invece, le posizioni espresse dalla giurisprudenza costituzionale in relazione agli altri profili incidenti sulla scansione temporale della decisione di bilancio, e, più segnatamente, sulla tempistica “interna” di approvazione (da parte dell’organo di governo a carattere esecutivo: la giunta) dei documenti a carattere programmatico in funzione della loro presentazione all’organo consiliare competente per la loro approvazione con effetti “esterni”. Si tratta, con tutta evidenza, di profili a carattere regolamentare, i quali, infatti, sono tradizionalmente rimasti riservati alla regolazione normativa dell’ente locale, e che già solo per questo escludono la possibilità di essere ricondotti al potere legislativo statale (e sono insuscettibili di essere concretamente funzionali ad esigenze) di coordinamento della finanza pubblica, limitato, come più volte detto, alla determinazione (neppure dei principi, ma, addirittura) dei principi fondamentali; ma anche alla armonizzazione dei bilanci pubblici, e ciò non solo perché può escludersi, per le ragioni già esposte, che la suddetta materia estenda la competenza legislativa dello Stato anche agli aspetti regolamentari della contabilità degli enti territoriali, ma, soprattutto, perché si tratta di profili che, comunque, non riescono ad offrire contributi percepibili (utili) in termini di omogeneità dei linguaggi contabili e dei flussi informativi, i quali ultimi acquistano rilevanza “esterna” (e possono essere presi in considerazione) – in funzione delle esigenze di coordinamento finanziario – non certo quando il (lo schema di) bilancio viene presentato all’organo consiliare, ma nel momento in cui il documento di programmazione viene approvato in via definitiva¹⁵¹.

¹⁵¹ Per il sistema finanziario il dato rilevante, in funzione del buon andamento della pubblica amministrazione e del coordinamento finanziario, è che gli enti locali (e gli enti pubblici nel loro complesso) approvino il bilancio di previsione entro il 31 dicembre. Ovviamente, anche il termine di presentazione della proposta di bilancio all’organo competente per la sua approvazione ha una sua rilevanza – in termini di sensibilizzazione (sulla importanza della tempestività della programmazione finanziaria) più che di sollecitazione – ma, in tutta obiettività, non riesce ad essere funzionale alle riferite esigenze protette dal legislatore costituzionale. E lo stesso deve dirsi (a maggior ragione) con riferimento alla indicazione (di cui al richiamato allegato) secondo cui proposta di legge di approvazione del bilancio della regione deve avvenire «comunque non oltre 30 giorni dalla presentazione del disegno di bilancio dello Stato» (*recte*: del “disegno di legge di approvazione del bilancio dello Stato”). La suddetta indicazione, infatti, deve ritenersi formulata nell’interesse della regione stessa, la quale viene posta nelle condizioni di disporre di qualche giorno più al fine di considerare più attentamente - in funzione della migliore definizione della propria programmazione finanziaria - i dati riportati nella (nei documenti della) decisione di bilancio sottoposta dal Governo alla valutazione del Parlamento: dovendosi ricordare che il termine per la presentazione del disegno di legge di approvazione del bilancio dello Stato è fissato al 20 ottobre (art. 7, comma secondo, lett. d, legge n. 196/2009). Ne consegue che la disposizione impugnata (nella parte in cui ometteva di riprodurre l’inciso sopra riportato) stabiliva una disciplina più rigorosa per la regione, e più “favorevole” per lo Stato, le cui esigenze sono considerate dalla giurisprudenza costituzionale esaminata: «la norma interposta – pur contenuta nel decreto di armonizzazione dei bilanci – per effetto delle strette interrelazioni tra i principi costituzionali coinvolti è servente al coordinamento della finanza pubblica, dal momento che la sincronia delle procedure di bilancio è collegata alla programmazione finanziaria statale e alla redazione della manovra di stabilità, operazioni che presuppongono da parte dello Stato la previa conoscenza di tutti i fattori che incidono sugli equilibri complessivi e sul rispetto dei vincoli nazionali ed europei». In ogni caso, deve anche essere rilevato che si tratta di termini (quelli riferiti all’approvazione da parte della giunta, in funzione della presentazione in consiglio) non perentori, nel senso che l’ordinamento non collega alcuna conseguenza alla mancata presentazione nel termine della proposta di bilancio; mentre prevede una conseguenza molto grave

Più complessa la questione relativa al termine di presentazione del documento unico di programmazione, che, come visto, il legislatore territoriale impugnato fissa al 31 ottobre, così spostando in avanti di tre mesi – rispetto alla prescrizione disposta dal legislatore statale (31 luglio: art. 170 d.lgs. n. 267/2000) - l'inizio della decisione di bilancio¹⁵². Sul punto, deve essere registrata una incoerenza nella impostazione della giurisprudenza costituzionale, la quale assume una posizione più elastica con riguardo alla struttura dei documenti di bilancio, riconoscendo alle autonomie territoriali – come anche visto¹⁵³ – un ampio potere normativo in ordine alle modalità di rappresentazione nei documenti contabili dei programmi e dei progetti da realizzare, degli obiettivi da conseguire, dei risultati attesi: che, poi, è profilo più direttamente riferibile alla armonizzazione dei bilanci pubblici. Mentre la posizione giurisprudenziale si irrigidisce con riferimento agli aspetti che riguardano la scansione temporale della complessa decisione di bilancio, e, segnatamente, con riguardo al termine di presentazione (non del bilancio di previsione, ma) del documento unico di programmazione: che è profilo che attiene al coordinamento finanziario (più che alla

– lo scioglimento dell'organo consiliare – in caso di mancata approvazione nei termini del bilancio di previsione (art. 141, comma primo, lett. c, d.lgs. n. 267/2000).

¹⁵² Deve essere rilevato che la “deconcentrazione” temporale della decisione di bilancio degli enti locali e l'introduzione del documento unico di programmazione (in luogo della relazione previsionale e programmatica, dal contenuto sostanzialmente analogo – meno tipizzato dal legislatore statale – e dal coincidente profilo finalistico) sono novità introdotte dal d.lgs. n. 126/2014. In precedenza, negli enti locali, la decisione di bilancio era concentrata in un unico “momento”: come noto, la giunta presentava all'organo consiliare il bilancio di previsione annuale, il bilancio pluriennale e la relazione previsionale e programmatica, i quali (documenti) insieme (nel loro complesso) costituivano il bilancio di previsione – come, poi, è stato precisato anche dal legislatore (vedi, in particolare, l'art. 13, comma quarto, d.lgs. 12 aprile 2006, n. 170, recante, come detto, «ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici»: e di quello sforzo legislativo forse si poteva fare migliore uso, anziché cedere alla furia uniformatrice che ha trovato espressione, da ultimo, nel d.lgs. n. 126/2014). Il legislatore delegato (ultimo citato) della uniformazione dei bilanci degli enti territoriali ha voluto riprodurre anche a livello locale la scansione temporale complessa della decisione di bilancio prevista a livello statale (a livello regionale vi era già tale coincidenza), introducendo così elementi di ulteriore complicazione nella già molto sofferta attività di programmazione finanziaria degli enti locali, con la prescrizione di momenti distinti per la presentazione del DUP (come visto, 31 luglio) e del bilancio di previsione (ma anche della nota di aggiornamento del DUP: 15 novembre), che, peraltro, è divenuto triennale (con eliminazione della tradizione distinzione documentale tra bilancio annuale e bilancio pluriennale).

¹⁵³ Vedi, in particolare, la parte finale del paragrafo 3.2 (e le relative note). Come già evidenziato, Corte cost. n. 184/2016 rileva, tra l'altro: che «de sofisticate tecniche di standardizzazione, indispensabili per i controlli della finanza pubblica ma caratterizzate dalla difficile accessibilità informativa per il cittadino di media diligenza, devono essere pertanto integrate da esposizioni incisive e divulgative circa il rapporto tra il mandato elettorale e la gestione delle risorse destinate alle pubbliche finalità»; e che «una tipizzazione della struttura del bilancio regionale, che sia conciliabile e rispettosa dei limiti esterni e non sia in contrasto con gli standard provenienti dall'armonizzazione, dal coordinamento, dal rispetto dei vincoli europei e degli equilibri di bilancio è funzionale dunque alla valorizzazione della democrazia rappresentativa, nell'ambito della quale deve essere assicurata ai membri della collettività la cognizione delle modalità con le quali le risorse vengono prelevate, chieste in prestito, destinate, autorizzate in bilancio ed infine spese». Ora, se è vero che le statuizioni della Corte citata si riferiscono alla posizione della regione, è altrettanto vero che i profili considerati riguardano la “qualità” dell'autonomia (e, segnatamente dell'autonomia contabile): e sul punto specifico, i principi costituzionali non ammettono differenze qualitative tra autonomia delle regioni e autonomia degli enti locali; e riguardano i profili teleologici (le prerogative funzionali) del bilancio e dei documenti di bilancio, che coincidono a tutti i livelli istituzionali. Ne conseguono che le riportate posizioni giurisprudenziali, nella loro portata generale, non possono che riguardare tutti gli enti territoriali.

armonizzazione: la qual cosa, peraltro, come oramai si è capito, non è certo secondaria). Ora, se si considera che le esigenze armonizzative possono considerarsi soddisfatte con la prescrizione, in via generale, da parte del legislatore statale, dei diversi documenti (e della loro funzionalità, più che della loro denominazione) che compongono la decisione di bilancio degli enti locali¹⁵⁴ e della loro struttura (ovvero delle modalità di rappresentazione dei contenuti e di espressione contabile)¹⁵⁵; è più che ragionevole ritenere che i profili riguardanti i termini di presentazione dei diversi documenti siano riconducibili, come detto, al coordinamento della finanza pubblica.

Si tratterà, quindi, di valutare se alle suddette prescrizioni possa essere riconosciuta valenza di principi fondamentali della materia. A tal proposito, posto che il documento, nelle sue finalità descrittive, esplicative, informative, già era previsto dalla legislazione ordinamentale (anche se con diversa denominazione¹⁵⁶), merita di essere valorizzato l'elemento di novità introdotto dal d.lgs. n. 126/2014, riguardante, come detto, la diversa collocazione temporale del documento stesso - la quale risulta ampiamente anticipata (come visto, 31 luglio) rispetto al momento di presentazione del bilancio di previsione (15 novembre) – dimostrativo della emancipazione del DUP rispetto alle originarie finalità unicamente conoscitive e della accentuazione del profilo funzionale in senso più spiccatamente decisionale¹⁵⁷. In sostanza,

¹⁵⁴ È il legislatore statale, cioè, ad individuare, in via generale, i diversi documenti a carattere decisionale che obbligatoriamente devono essere approvati, in relazione ai diversi profili finalistici collegati a ciascun documento: ciò che conta per l'ordinamento – e che costituisce principio fondamentale - è l'adempimento degli obblighi funzionali (e, quindi, l'adozione dei diversi documenti con i contenuti definiti, in via generale, dallo stesso ordinamento) in relazione alla tutela degli interessi costituzionali protetti.

¹⁵⁵ In funzione, in estrema sintesi (trattandosi di spetti ampiamenti sviluppati nel presente lavoro), della intellegibilità (e, quindi, della trasparenza) e della confrontabilità dei bilanci e dei documenti decisionali delle amministrazioni pubbliche, dovendosi ricordare, con le parole della giurisprudenza costituzionale esaminata, che «l'armonizzazione dei bilanci pubblici è finalizzata a realizzare l'omogeneità dei sistemi contabili per rendere i bilanci delle amministrazioni aggregabili e confrontabili, in modo da soddisfare le esigenze informative connesse a vari obiettivi».

¹⁵⁶ Come accennato, già l'art. 12 d.lgs. n. 77/1995 (poi trasfuso nell'art. 170 d.lgs. n. 267/2000, nella formulazione precedente alle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 126/2014) prevedeva l'approvazione, unitamente al bilancio di previsione annuale ed al bilancio pluriennale, della relazione previsionale e programmatica, quale documento in cui i dati finanziari e le scelte ad essi sottese espressi nel bilancio di previsione, trovavano descrizione dettagliata (con riguardo alle specifiche caratteristiche, anche finalistiche, ed ai tempi di realizzazione) in riferimento ad ogni programma, ad ogni progetto ed ai relativi obiettivi e risultati, con indicazione dei responsabili (di ciascun programma e progetto), con formulazione degli indicatori di risultato (necessari per i controlli gestionali). Se è indiscutibile che il contenuto del documento unico di programmazione è definito, ora, con maggiore ampiezza e dettaglio, è altrettanto indiscutibile che il DUP trova la sua origine proprio nella relazione previsionale e programmatica.

¹⁵⁷ Ed è questa la vera differenza rispetto alla relazione previsionale e programmatica: mentre quest'ultima, come detto, dava descrizione dettagliata alle scelte finanziarie, ai programmi, ai progetti, agli obiettivi, che avevano trovato traduzione finanziaria – in partite attive e passive – nel documento di bilancio (con finalità, pertanto, essenzialmente informative e conoscitive, ovvero anche integrative dei dati di bilancio); il DUP costituisce soprattutto un momento di prima elaborazione e decisione della programmazione finanziaria e della complessa manovra di bilancio. L'obiettivo primario del legislatore statale in esame sembra essere quello di valorizzare l'attività di programmazione finanziaria, e di farne, anche al livello degli enti locali, strumento fondamentale per la migliore utilizzazione delle risorse disponibili, con definitivo superamento dell'approccio meramente adempimentale (purtroppo) ancora prevalente nelle amministrazioni locali: un obiettivo che, tuttavia, presuppone la valorizzazione (e non la compressione) degli spazi autonomistici.

l'ordinamento ritiene fondamentale (anche a livello di enti locali) non solo che la manovra di bilancio (a carattere programmatico) sia articolata nei diversi documenti indicati, ma anche che siano distinti due momenti decisionali, uno – la presentazione e l'approvazione del DUP – a carattere “politico”, orientativo e propedeutico¹⁵⁸ al secondo – la deliberazione del bilancio di previsione - di natura prettamente giuridica e prescrittiva: deve essere ricordato, infatti, che è solo con l'approvazione del bilancio che la previsione (la programmazione) finanziaria diviene norma vincolante per le procedure contabili e che solo sulla base di un bilancio approvato si può dare luogo alla gestione (con le eccezioni, negli enti locali, dell'esercizio e della gestione provvisori¹⁵⁹), la quale, come noto, nel suddetto documento, trova autorizzazione e limite. La rilevanza tradizionalmente¹⁶⁰ riconosciuta dall'ordinamento alla complessa scansione temporale della decisione di bilancio e la sua articolazione in documenti e “momenti” diversi (ora, come visto, trasfusa anche a livello di enti locali), induce a (ritenere preferibile l'opzione interpretativa di) riconoscere valenza di principio fondamentale di coordinamento finanziario non tanto alla data quanto alla

¹⁵⁸ In tal senso, risulta di particolare rilevanza della disposizione di cui all'art. 170, comma quinto, d.lgs. n. 267/2000, ove si stabilisce che «il Documento unico di programmazione costituisce atto presupposto indispensabile per l'approvazione del bilancio di previsione». Al fine rinforzare una valenza anche prescrittiva, sia pure in termini generali, del documento, al successivo settimo comma del citato art. 170 è disposto che «nel regolamento di contabilità sono previsti i casi di inammissibilità e di improcedibilità per le deliberazioni del Consiglio e della Giunta che non sono coerenti con le previsioni del Documento unico di programmazione».

¹⁵⁹ Il d.lgs. n. 126/2014 ha integrato in modo molto dettagliato la disciplina – già prevista all'art. 163 d.lgs. n. 267/2000 – dell'esercizio provvisorio e della gestione provvisoria negli enti locali (per le regioni, vedi art. 43 d.lgs. n. 118/2011). Come noto, a livello statale l'unica temporanea eccezione (alla gestione sulla base di un bilancio approvato) è costituita dall'esercizio provvisorio del bilancio (previsto – oltre che all'art. 81, comma quinto, Cost. - all'art. 32 legge n. 196/2009).

¹⁶⁰ Si tratta, infatti, di un modello tradizionalmente attuato a livello regionale ed a livello statale, ove, fin dalla riforma del 1988 (legge 23 agosto 1988, n. 362, modificativa della legge 5 agosto 1978, n. 468), è individuato un momento di avvio della decisione di bilancio, con la presentazione di quello che (oggi) si chiama documento di economia e finanza (e che fino al 2009 si è chiamato documento di programmazione economico finanziaria), e che deve avvenire (oggi) entro il 10 maggio (ma prima il termine era il 30 giugno, e prima ancora il 15 maggio: quindi, in sostanza, si è tornati alle origini); ed un secondo momento, che consiste nella presentazione del disegno di legge di approvazione del bilancio di previsione (e fino a ieri anche del disegno di legge stabilità, che fino al 2009 si chiamava legge finanziaria: la quale, come noto, è stata soppressa dalla riforma del 2016: vedi, in particolare, la citata legge n. 163/2016), che deve avvenire (oggi) entro il 20 ottobre (e che, in origine, era il 30 settembre). Se, poi, l'estensione agli enti locali del suddetto modello riesca ad essere anche produttiva di effetti positivi è questione diversa, tutta da verificare, che deve fare i conti con le ataviche difficoltà dei suddetti enti con la programmazione finanziaria e con i documenti di bilancio: (difficoltà) conseguenza della secolare deresponsabilizzazione degli enti locali in materia finanziaria: (deresponsabilizzazione) a sua volta, naturale derivazione di un sistema di finanza locale (ancora oggi, a causa della “problematica” attuazione dei principi di cui all'art. 119 Cost.) scarsamente valorizzativo dell'esercizio autonomistico e sostanzialmente commissariato dalla “centralizzazione” delle scelte. Difficoltà che avevano indotto l'ordinamento a prevedere per gli enti locali – in via di eccezione rispetto al modello individuato in via generale – una struttura “semplificata” dalla manovra di bilancio, con concentrazione in un unico “momento” della decisione finanziaria a carattere programmatico. Difficoltà (e relativi disfunzionamenti) che, ovviamente, si sono aggravate – dal punto di vista organizzativo ed operativo - a fronte delle nuove complicazioni introdotte dal d.lgs. n. 126/2014, (non solo con riferimento alla estensione minuziosa del contenuto del documento, ma) anche in relazione allo sviluppo (come visto) di due momenti decisionali nella manovra di bilancio.

circostanza che la definizione del bilancio di previsione (e delle scelte di politica finanziaria ad esso sottese) debba essere preceduta da un momento di ricognizione generale della situazione finanziaria dell'ente (anche in relazione al contesto nazionale) e di individuazione delle (e, quindi, di decisione in ordine alle) scelte generali e dei progetti più specifici dello stesso ente¹⁶¹, che trovino espressione in un apposito documento¹⁶², chiamato, peraltro, a svolgere funzioni orientative nella elaborazione dei successivi documenti a carattere finanziario. Ne deriva che la dubbia costituzionalità della disposizione denunciata¹⁶³ debba

¹⁶¹ In tal senso milita anche la circostanza che il legislatore statale, pur disponendo - all'art. 151, comma primo, d.lgs. n. 267/2000 - che (anche) il termine di approvazione del documento unico di programmazione (e non solo del bilancio di previsione) può essere differito con decreto del Ministro dell'interno (così confermando la rilevanza attribuita alla nuova articolazione temporale della decisione di bilancio), non prevede alcuna conseguenza specifica nell'eventualità di mancata osservanza del termine stabilito. Dovendo escludere la possibilità che l'inosservanza del termine di approvazione del DUP possa comportare lo scioglimento dell'organo consiliare, in considerazione del carattere tassativo delle fattispecie previste all'art. 141 d.lgs. n. 267/2000 (e, comunque, della necessità di espressa previsione: vedi artt. 193, comma quarto, e 227, comma secondo *bis*, d.lgs. n. 267/2000); deve essere rilevato la prescrizione temporale in esame rischia di rimanere neutralizzata nei suoi propositi finalistici, anche in considerazione del fatto che il suddetto termine è stabilito con riferimento alla "presentazione" (all'organo consiliare) del documento: una circostanza che, a differenza di quanto avviene a livello statale (dove i regolamenti parlamentari stabiliscono termini certi per l'approvazione del documento di "apertura" della decisione di bilancio), rende incerto il (ovvero priva di prescrittività la disposizione in ordine al) momento di effettiva approvazione del DUP. Sul punto specifico, l'unico elemento a carattere effettivamente prescrittivo che si ricava dal complesso delle disposizioni ordinamentali, riguarda la circostanza che il DUP deve essere approvato prima dell'approvazione del bilancio di previsione, rispetto al quale, come visto, costituisce atto presupposto (come si evince dall'art. 151, comma primo, d.lgs. n. 267/2000; e come risulta specificato all'art. 170, comma quinto, d.lgs. n. 267/2000). La riportata ricostruzione del sistema normativo, da un lato, impedisce di individuare conseguenze effettive a carico dell'ente locale anche in caso di ritardata presentazione del DUP (come visto, sull'effettivo momento di approvazione nulla è prescritto; e, da altro lato, induce a ritenere che, indipendentemente dall'adozione (da parte dell'ente locale) delle norme regolamentari prescritte all'art. 170, comma settimo, d.lgs. n. 267/2000, la mancata preventiva approvazione del DUP (e della nota di aggiornamento del DUP) impedisce la (costituisce profilo di improcedibilità della) approvazione del bilancio di previsione, con le conseguenze previste dalla legge (vedi art. 141, comma primo, lett. c, d.lgs. n. 267/2000). In caso di ritardo nella presentazione del DUP, deve escludersi l'applicabilità della disposizione di cui all'art. 136 d.lgs. n. 267/2000, ove si prevede, in caso di ritardato (o omesso) compimento di atti obbligatori per legge, l'adempimento mediante nomina commissariale: e ciò non tanto per evidenti ragioni di ordine temporale (la procedura commissariale, nella migliore delle ipotesi, comunque si concluderebbe a ridosso del momento di presentazione del bilancio di previsione) quanto per la valenza essenzialmente politica del documento, che suggerisce di ritenerlo sottratto alla determinazione di un organo emergenziale privo di rappresentatività della comunità territoriale. (Diverso è il caso del bilancio di previsione, il quale, pur conservando valenza politica, costituisce, come detto, documento necessario per provvedere alle gestione materiale delle risorse).

¹⁶² Che, come visto, a livello di enti locali è il documento unico di programmazione; che a livello statale è il documento di economica e finanza; che a livello regionale è il DEF regionale (DEFER).

¹⁶³ La formula dubitativa trova giustificazione, da un lato, nella (riferita) mancata previsione di conseguenze concrete in relazione alla eventualità di mancata presentazione, nel termine indicato, del documento unico di programmazione; e, da altro lato, nella circostanza che il legislatore abbia stabilito il termine di presentazione del DUP, e non il termine di approvazione: la qual cosa non può escludere che il suddetto documento possa essere approvato a ridosso del momento di (e, comunque, prima della) presentazione del bilancio di previsione. Si tratta di una impostazione che autorizza a ritenere che il legislatore statale, pur avendo espresso una chiara preferenza per la complessa articolazione (anche) temporale della decisione di bilancio, abbia inteso non escludere del tutto la possibilità (pure da ritenere a carattere eccezionale) di "concentrazione" della suddetta decisione; e in tal senso sembra militare anche la circostanza che il citato

essere rinvenuta non tanto nella prescrizione di un termine diverso rispetto a quello disposto dal legislatore statale, quanto nel fatto che l'eccessivo "avvicinamento" tra i due "momenti" decisionali è suscettibile di neutralizzare la scelta fondamentale espressa dall'ordinamento (tornando a "concentrare" la decisione di bilancio degli enti locali).

4. Alcune conclusioni

La giurisprudenza costituzionale esaminata offre anche altri spunti di interesse, soffermandosi su istituti tipici della contabilità pubblica, e della contabilità degli enti territoriali in particolare¹⁶⁴. Si rende necessario, tuttavia, in conclusione del presente lavoro,

legislatore statale prevede la presentazione contestualmente al bilancio di previsione della (eventuale) nota di aggiornamento del DUP. Ferma restando la riferita opzione di preferenza, ciò che conta davvero è che la programmazione finanziaria (articolata nei documenti prescritti: ora, DUP e bilancio di previsione) sia approvata tempestivamente, e, cioè, entro il 31 dicembre (ovvero nel diverso termine stabilito dallo Stato, in caso di differimento ai sensi dell'art. 151, comma primo, d.lgs. n. 267/2000).

¹⁶⁴ Si già fatto qualche cenno all'istituto del riconoscimento dei debiti fuori bilancio, la cui disciplina, secondo Corte cost. n. 80/2017, «attiene certamente a finalità connesse all'armonizzazione, al coordinamento della finanza pubblica e all'ordinamento civile». La Corte citata rileva criticamente che: «per quel che riguarda l'armonizzazione dei bilanci pubblici, non può essere consentito che l'eccezionale immissione in bilancio di spese irraturalmente ordinate sia disciplinata in modo differenziato dagli altri enti locali; per quanto riguarda il coordinamento della finanza pubblica, è evidente come una disposizione di più ampia applicazione, come quella provinciale, consenta di espandere indebitamente la spesa dei comuni insistenti sul territorio provinciale secondo moduli diversi da quelli degli altri enti locali; infine, per quanto concerne l'ordinamento civile, la disposizione in questione comporta una vera e propria invasione della competenza esclusiva del legislatore statale perché introduce, nelle fattispecie costitutive di obbligazioni passive degli enti provinciali, ipotesi negoziali non previste dal legislatore statale».

Particolarmente significative sono anche le osservazioni della giurisprudenza costituzionale citata in ordine al piano esecutivo di gestione, interessato da rilievi di incostituzionalità in quanto il legislatore territoriale ha reso meno rigida l'applicazione demografica dell'istituto (la redazione del documento, infatti, è resa obbligatoria solo per i comuni con almeno diecimila abitanti, mentre la disciplina statale di riferimento – art. 169 d.lgs. n. 267/2000 – impone il suddetto obbligo a tutti i comuni che hanno più di cinquemila abitanti). Con riferimento alle proprietà funzionali del piano esecutivo di gestione, la Corte rileva che «esso consente la programmazione analitica dei flussi finanziari, l'attribuzione delle risorse ai responsabili, la possibilità di correlare l'utilizzo di tali risorse agli obiettivi assegnati, fornendo nel contempo gli strumenti adatti a creare, in capo ai funzionari competenti, attribuzioni specifiche e coerenti responsabilità attuative»; e per il resto ne riporta la funzione essenzialmente esplicativa del bilancio di previsione. Si tratta di profili funzionali che rendono evidente l'esorbitanza dell'istituto rispetto alle esigenze di omogeneità assicurate attraverso le disposizioni armonizzative (riguardanti la struttura del bilancio di previsione), e la sua riconducibilità al coordinamento della finanza pubblica (trattandosi profili riguardanti la gestione finanziaria, ma anche i controlli e le responsabilità). Bisogna capire se la redazione del PEG costituisca un principio generale (di coordinamento finanziario, e, quindi) del sistema contabile o se, invece, ammetta spazi di disponibilità da parte degli enti territoriali. Sono ravvisabili elementi a sostegno dell'una e dell'altra posizione; sembra, tuttavia, preferibile ritenere – anche in considerazione del carattere essenzialmente strumentale del documento e dell'insufficienza del criterio demografico – che gli elementi di federalismo ricavabili dai principi che hanno ispirato la riforma del sistema costituzionale delle autonomie del 2001 (e che sono stati tradotti nel titolo quinto della parte seconda della Costituzione) riescano ad autorizzare la regione (nel caso in esame, l'ente territoriale dotato di speciale autonomia) a discostarsi dal limite demografico indicato dal citato legislatore statale (al quale può essere riconosciuta una valenza orientativa), al fine di considerare le caratteristiche e le esigenze degli enti stanziati sul territorio. Dovendosi rilevare, peraltro – a riscontro dell'impostazione interpretativa proposta – che non solo nulla impedisce agli enti rientranti nella indicata

provare ad isolare ovvero a valorizzare il contributo della Corte sul tema controverso. Ora, un primo dato, del tutto incontestabile, che si ricava dalla elaborazione giurisprudenziale riguarda, come visto, il forte ridimensionamento (diciamo così) della ricostruzione imposta dallo Stato, secondo cui il (la disciplina del) sistema contabile degli enti territoriali sarebbe da ritenere interamente attratto nella competenza esclusiva del legislatore statale ai sensi dell'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost., e ciò soprattutto in considerazione (e all'esito) dello spostamento della «armonizzazione dei bilanci pubblici» tra le materie attribuite alla legislazione esclusiva dello Stato. Sul punto specifico, la giurisprudenza costituzionale ha detto parole inequivocabili nel senso di escludere che il potere legislativo statale (nella suddetta materia armonizzativa) possa ritenersi esteso alla disciplina dell'intera contabilità degli enti territoriali: un precetto (di fonte giurisprudenziale) compendiato nella statuizione additiva di cui al punto 1 del dispositivo di Corte cost. n. 80/2017, la quale (come anche visto) riconosce che, in “materia” di contabilità, al legislatore territoriale «rimane attribuita una competenza normativa che non sia in contrasto con le disposizioni della armonizzazione, del coordinamento nazionale della finanza pubblica, del rispetto dei vincoli europei e della salvaguardia degli equilibri di bilancio». Un principio sostanzialmente coincidente – e, tuttavia, espresso in termini letterali che sembrano dare l'idea di un “rovesciamento” del percorso deduttivo (ovvero anche della “residualità” della competenza)¹⁶⁵ - con quello anticipato nei passaggi ricostruttivi del presente lavoro,

categoria demografica di adottare il piano esecutivo di gestione, ma che all'art. 15, comma nono, legge prov. aut. Bolzano n. 17/2015 prevedeva espressamente che «negli enti locali con meno di 10.000 abitanti, in mancanza del piano esecutivo di gestione, la giunta emana atti programmatici di indirizzo, attuativi del bilancio e/o della relativa relazione previsionale e programmatica, a cui conseguono le determinazioni di impegno di spesa da parte dei responsabili dei servizi»: quindi, indipendentemente dalla denominazione del documento, il citato legislatore territoriale, comunque, faceva salvo il principio stabilito dal legislatore statale (e, anzi, lo irrigidiva, in quanto il suddetto obbligo riguardava anche i comuni con meno di cinquemila abitanti. Un ulteriore riscontro (alla impostazione sostenuta) può essere rinvenuto nella circostanza che la stessa disciplina statale prevede la facoltatività della redazione del piano esecutivo di gestione (come detto, per i comuni che hanno meno di cinquemila abitanti).

Molto interessanti sono anche le osservazioni sviluppate dalla Corte citata in relazione ai controlli sui revisori contabili e sull'attività di revisione economico-finanziaria. Si tratta, tuttavia, di un tema che merita separato approfondimento; potendo qui essere utile rilevare – a dimostrazione della radicalità dell'approccio dello Stato - che l'impugnativa era fondata sulla (e, quindi, la pretesa illegittimità costituzionale sarebbe derivata dalla) circostanza che la disciplina disposta dal legislatore non si era limitata a riprodurre quella stabilita dal legislatore statale (in particolare, artt. 239 ss. d.lgs. n. 267/2000), prevedendo che il suddetto controllo fosse eseguito anche con riferimento a documenti non espressamente richiamati dalla citata disciplina statale. Allo stesso modo, meritano separate considerazioni le osservazioni della (ribadite dalla) Corte esaminata in ordine ai controlli – e, segnatamente, ai controlli sugli equilibri economico-finanziari delle amministrazioni pubbliche – attribuiti alla Corte dei conti (sul punto, vedi Corte cost. 5 aprile 2013, n. 60; Corte cost. 10 marzo 2014, n. 40).

¹⁶⁵ Una impressione che trova ragione nella utilizzazione (da parte della Corte) del verbo “rimanere”, ma che riesce ad essere escluso nella circostanza che l'unico vero limite che la riportata statuizione additiva impone al legislatore territoriale è quello che gli impedisce di stabilire norme «in contrasto con le disposizioni della armonizzazione, del coordinamento nazionale della finanza pubblica, del rispetto dei vincoli europei e della salvaguardia degli equilibri di bilancio». E la sostanza del concetto non cambia se anche si volesse tradurre il suddetto principio giurisprudenziale in termini di “residualità”: nel senso, cioè, che il legislatore regionale può essere ritenuto competente a stabilire disposizioni riguardanti il sistema contabile della regione, con esclusione degli ambiti materiali che attengono alla «armonizzazione», al «coordinamento

secondo cui, rilevata l'impossibilità di rinvenire nel dato costituzionale una generale ed esclusiva competenza del legislatore statale sulla contabilità degli enti territoriali, deve ritenersi preferibile, e più coerente con il sistema costituzionale delle autonomie (che, peraltro, come più volte detto, aveva trovato rinforzo), la soluzione che – circoscrivendo le presenti considerazioni alla regione – riconduce al potere del legislatore regionale la disciplina del proprio sistema contabile, pur rilevando che l'autonomia contabile della regione trova limite, oltre che nei principi costituzionali di cui artt. 81, 97 e 119 Cost., nelle disposizioni di armonizzazione dei bilanci pubblici e nei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica stabiliti dal legislatore statale ai sensi dell'art. 117, comma secondo, lett. e), e comma terzo, della Costituzione. La giurisprudenza costituzionale – con la riportata statuizione additiva – giunge sostanzialmente alla stessa conclusione, seguendo, tuttavia, (soprattutto nella ricostruzione motivativa¹⁶⁶) un percorso inverso: la Corte, cioè, riconduce al potere del legislatore statale la disciplina del sistema contabile degli enti territoriali, muovendo dall'assunto del carattere «polifunzionale» della armonizzazione dei bilanci pubblici¹⁶⁷, e riconosce al legislatore territoriale «una competenza normativa che non sia in contrasto» con gli enunciati principi di natura finanziaria. Tuttavia, in entrambe le soluzioni indicate (fermi restando i profili di obiezione rilevati rispetto alle ricostruzioni giurisprudenziali), la sostanza del principio non cambia, e non cambia il dato «macro» che rimane cristallizzato (ora anche) nel richiamato prescritto giurisprudenziale, che riguarda il cedimento della impostazione statale attributiva alla legislazione esclusiva dello Stato della disciplina di ogni aspetto (anche a carattere «ultra regolamentare», come visto) del sistema contabile degli enti territoriali. Ora lo dice con chiarezza anche la Corte costituzionale: lo spostamento della «armonizzazione dei bilanci pubblici tra le materie a legislazione esclusiva statale di cui all'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost., non autorizza il legislatore statale a disciplinare l'intera contabilità delle regioni e degli enti locali¹⁶⁸.

La diretta conseguenza del principio sopra richiamato sarebbe stata quella di ritenere conclamata l'esuberanza della disciplina recata dal d.lgs. n. 126/2014 rispetto ai principi di

nazionale della finanza pubblica», al «rispetto dei vincoli europei», alla «salvaguardia degli equilibri di bilancio».

¹⁶⁶ Come visto, la giurisprudenza costituzionale rileva, tra l'altro, che «il sistema contabile regionale – indipendentemente dalla sua possibile configurazione come autonoma materia ascrivibile alla potestà residuale dell'ente – non è stato totalmente sottratto ad un'autonoma regolazione, ma che questa è, tuttavia, intrinsecamente soggetta a limitazioni necessarie a consentire il soddisfacimento contestuale di una pluralità di interessi costituzionalmente rilevanti»: in tal senso, testualmente, Corte cost. n. 184/2016 (ma vedi anche Corte cost. n. 80/2017).

¹⁶⁷ Come anche visto, Corte cost. n. 80/2017 rileva che «il nesso di interdipendenza che lega l'armonizzazione alle altre materie, e la conseguente profonda e reciproca compenetrazione, hanno comportato che proprio in sede di legislazione attuativa si sia verificata un'espansione della stessa armonizzazione ad ambiti di regolazione che si pongono nell'alveo di altri titoli di competenza, nominati ed innominati. In sostanza, la stretta compenetrazione degli ambiti materiali ha reso inseparabili alcuni profili di regolazione».

¹⁶⁸ Deve essere ricordato che la giurisprudenza costituzionale esaminata osserva, tra l'altro, che «l'autonomia degli enti territoriali nella materia dell'espressione finanziaria e contabile viene circoscritta, ma non certo eliminata» (Corte cost. n. 80/2017).

ripartizione delle competenze legislative stabiliti all'art. 117 Cost., la quale, come visto, regola in modo minuzioso ogni profilo della contabilità delle regioni. Tuttavia, pur potendosi rinvenire traccia concreta (anche se in forma implicita) anche di tale dato conclusivo nelle elaborazioni giurisprudenziali, la Corte lascia prevalere una risoluzione interpretativa estensiva del potere legislativo statale, che rimane viziata dalle finalità evidenti di scongiurare il rischio di vanificazione dell'imponente lavoro normativo (comunque eccessivo rispetto alla delimitazione degli spazi legislativi stabiliti all'art. 117 Cost.)¹⁶⁹, e, soprattutto, di porre al riparo da ogni pericolo di compromissione l'omogeneità dei linguaggi contabili e delle procedure finanziarie quale opzione finalistica direttamente riconducibile ovvero connaturata ai valori costituzionali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento finanziario, in funzione della effettività dei principi di buon andamento della pubblica amministrazione, di equilibrio dei bilanci, di coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea (a dimostrazione del carattere strumentale dei suddetti valori). Propositi finalistici, quelli valorizzati dalla giurisprudenza costituzionale esaminata, più che ragionevoli; i quali, tuttavia, devono incontrare limite non meno rigoroso nella protezione di altri valori costituzionali, con divieto di letture interpretative espansive tali da esporre, per converso, al pericolo di neutralizzazione l'opzione autonomistica che ha trovato espressione nella Costituzione repubblicana e inforzo nella riforma costituzionale del 2001. Un pericolo quest'ultimo che rischia di trovare alimento nella ricostruzione giurisprudenziale nella parte in cui, forzando (per le dette finalità) il dato costituzionale, mostra di autorizzare una impostazione estensiva, attributiva allo Stato del potere di disciplina dell'intero sistema contabile degli enti territoriali¹⁷⁰: e ciò sulla base della considerazione che il suddetto «sistema contabile» è comprensivo di profili di disciplina riguardanti i documenti di bilancio e i documenti contabili in generale (armonizzazione dei bilanci pubblici), le procedure finanziarie e di gestione e i controlli (coordinamento della finanza pubblica). Una posizione conclusiva che, oltre ad essere scarsamente coerente con i profili limitativi (del potere legislativo statale) individuati dalla stessa Corte e anche con la

¹⁶⁹ In effetti, indipendentemente da ogni valutazione relativa alla compatibilità della normativa in esame con i principi costituzionali che governano la ripartizione del potere legislativo (art. 117 Cost.), deve prendersi atto della imponenza del lavoro di elaborazione normativa che, poi, ha trovato traduzione non solo nell'articolato del d.lgs. n. 126/2014 (come più volte detto, correttivo e integrativo del d.lgs. n. 118/2011), ma anche negli allegati (uniti allo stesso decreto, e, quindi, al d.lgs. n. 118/2011) esplicativi della disciplina "ultra regolamentare" e determinativi dei modelli cui gli enti territoriali devono attenersi nella redazione dei documenti contabili, con la conseguenza di trasformare (di ridurre) il compimento degli adempimenti di bilancio e contabili in attività a carattere quasi meramente compilativo. In verità, l'impressione che si ricava è che sia stata proprio la suddetta attività di elaborazione normativa a "condizionare" il legislatore delegato (in sede di correzione e integrazione del d.lgs. n. 118/2011), il quale ha ritenuto preferibile recepirlo integralmente al fine di conferirvi prescrittività nei confronti degli enti territoriali.

¹⁷⁰ Una impostazione che trova espressione, oltre che in alcuni passaggi motivativi della giurisprudenza costituzionale esaminata, nella prima prescrizione additiva di cui al n. 1 del dispositivo di Corte cost. n. 80/2017, ove, come visto, si dichiara l'illegittimità costituzionale della disposizione denunciata «nella parte in cui in cui non prevede che l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali provinciali e dei loro enti ed organismi strumentali è disciplinato dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 (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 articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42)».

riportata statuizione additiva¹⁷¹, trascura il fatto che il legislatore costituzionale non si esprime mai in termini di “sistema contabile degli enti territoriali” (né in termini di “sistema contabile delle regioni” e neppure in termini di “sistema contabile pubblico”), ma si “limita” ad individuare le seguenti materie: «sistema contabile dello Stato»; «armonizzazione dei bilanci pubblici»; «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario»¹⁷²; utilizzando formule linguistiche insuscettibili di letture “onnicomprensive”, e, comunque, implicanti l’esistenza di poteri normativi in capo ad altri enti (diversi dallo Stato) negli ambiti materiali della contabilità: poteri normativi e relative normazioni che richiedono interventi legislativi a carattere armonizzativo e di coordinamento al fine di assicurare la necessaria omogeneità. E trascura la circostanza che, comunque, le competenze legislative statali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici e in materia di coordinamento della finanza pubblica sono diverse, limitate, nel secondo ambito disciplinare, alla determinazione dei principi fondamentali: una distinzione che, già solo per il suo fondamento costituzionale, è insuscettibile di essere neutralizzata dal carattere “multidisciplinare” del “sistema contabile”, il quale non autorizza l’estensione ai profili del coordinamento finanziario delle prerogative legislative statali stabilite all’art. 117, comma secondo, Cost. né ammette la “confusione” tra disposizioni (ambiti di disciplina) riconducibili alle due distinte materie¹⁷³.

Un secondo elemento, ricavabile dall’elaborazione giurisprudenziale, che merita attenzione riguarda proprio la valorizzazione del (riferito) carattere “multidisciplinare” del “sistema contabile”: un dato che, pur senza autorizzare (come detto) la lettura estensiva avvalorata dalla Corte, rende possibile un approccio valutativo complessivo, di largo spettro, che deve guidare lo sforzo volto alla definizione degli spazi di intervento del legislatore statale nella (negli ambiti materiali della) contabilità degli enti territoriali, e alla individuazione delle disposizioni recate dal d.lgs. n. 118/2011 (come modificato dal d.lgs. n. 126/2014) suscettibili di trovare fondamento costituzionale. In sostanza, il punto non è di valutare se la richiamata legislazione statale sia esorbitante rispetto ai principi di cui all’art. 117 Cost., trattandosi di un dato che può essere ritenuto ampiamente acquisito e finanche di elementare percezione (ad un approccio laico alla questione dibattuta); e neppure quello di esprimere una critica degli eccessi legislativi dello Stato e del radicalismo centralistico che

¹⁷¹ La quale, in effetti, come visto, dice una cosa molto diversa: dice, in sostanza, che il legislatore territoriale è competente a disciplinare il sistema contabile nel rispetto delle («una competenza normativa che non sia in contrasto con le») «disposizioni della armonizzazione, del coordinamento nazionale della finanza pubblica, del rispetto dei vincoli europei e della salvaguardia degli equilibri di bilancio», stabilite dal legislatore statale. Una prescrizione additiva che, come visto, contrasta (in verità, è incompatibile) con l’altra addizione enunciata da Corte cost. n. 80/2017 al n. 1 del dispositivo (la quale, a sua volta, è anche intrinsecamente contraddittoria: ma, sul punto specifico, vedi ampiamente *sub* 3.4).

¹⁷² Come noto, le prime due materie sono annoverate tra quelle a legislazione esclusiva dello Stato di cui all’art. 117, comma secondo, lett. e), Cost., e separate tra loro da un punto e virgola; il «coordinamento della finanza pubblica» è compresa tra le materie a legislazione concorrente (di cui al terzo comma del citato art. 117). Si tratta di dati – peraltro, di facile constatazione – che, in disparte ogni altra considerazione, impediscono di poter ritenere riconducibile alla legislazione esclusiva statale la disciplina del sistema contabile degli enti territoriali.

¹⁷³ La qual cosa comporterebbe, in sostanza, come detto, la trasformazione del «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» in materia a legislazione esclusiva dello Stato.

li ispira, se non per segnalare l'impatto negativo non solo sul sistema costituzionale delle autonomie, ma anche (e in conseguenza) sul principio di buon andamento della pubblica amministrazione e sugli stessi valori costituzionali di natura finanziaria evocati a giustificazione del neocentralismo. Il tema, piuttosto, è quello, in via generale, di stabilire punti fermi che possano orientare non solo l'interprete, ma lo stesso legislatore (i diversi legislatori) nella disciplina della contabilità degli enti territoriali, e, quindi, dei profili di decisione finanziaria, di amministrazione concreta (di gestione e di tenuta dei conti), di controllo, di responsabilità; e, nello specifico, di comprendere quanta parte del d.lgs. n. 118/2011 (e, quindi, quanta parte della legislazione statale) riesce a resistere alla corretta applicazione dei principi di ripartizione delle competenze legislative disposti all'art. 117 Cost., e quale sia il destino delle disposizioni che ne rimangono travolte.

In relazione ai profili di ordine generale, e con riferimento agli aspetti riguardanti le regioni, continua a rimanere preferibile la soluzione proposta, secondo cui il potere del legislatore regionale, con riguardo alla disciplina della contabilità della regione stessa, incontra limite, oltre che nei principi costituzionali di cui agli artt. 81, 97 e 119 Cost., "solo" nelle disposizioni di armonizzazione dei bilanci pubblici e nei principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica. Una impostazione che, come evidenziato, trova importante riscontro nelle posizioni della giurisprudenza costituzionale esaminata¹⁷⁴, la quale, come anche visto, non solo esclude che lo spostamento della «armonizzazione dei bilanci pubblici» tra le materie di cui all'art. 117, comma secondo, lett. e), Cost. determini l'attrazione nella competenza legislativa esclusiva dello Stato della disciplina del sistema contabile regionale, ma riconosce espressamente la permanenza, in capo al legislatore regionale, di autonomo potere legislativo negli ambiti materiali della contabilità¹⁷⁵, pur se con le (ovvie) limitazioni riconducibili agli evocati valori costituzionali di natura finanziaria; e finanche valorizza (enfattizza) i profili funzionali dei documenti di bilancio, e, quindi, la rilevanza dell'autonomia contabile.

È in relazione alla specificazione considerazione degli aspetti concreti riferiti alla disciplina pervasiva introdotta dal d.lgs. n. 126/2014 (a modifica e integrazione del d.lgs. n. 118/2011) che rimangono marcati scostamenti visibili rispetto alle posizioni della giurisprudenza costituzionale. Ed è tal proposito che viene in rilievo il carattere "multidisciplinare" del "sistema contabile"¹⁷⁶, il quale, evocato dalla Corte a giustificazione della estensione del

¹⁷⁴ Anche, in sostanza (fermi restando i profili di perplessità evidenziati), nella (sopra riportata) seconda statuizione additiva di cui al n. 1 del dispositivo di Corte cost. n. 80/2017.

¹⁷⁵ Una conclusione, in verità, del tutto inevitabile se si considera la stretta funzionalità dell'autonomia contabile (nell'accezione esplicativa della capacità dell'ente di dotarsi e di stabilire la disciplina dei documenti contabili e di bilancio, quali strumenti di decisione finanziaria, e delle procedure finanziarie) rispetto all'autonomia finanziaria, e, più in generale, all'autonomia politica riconosciuta in Costituzione agli enti territoriali.

¹⁷⁶ Dovendosi evidenziare che il carattere "multidisciplinare" riguarda (appunto) il "sistema contabile" e non la «armonizzazione dei bilanci pubblici», la quale, pur presentando valenza «polifunzionale» - nel senso che, come visto, è funzionale al coordinamento della finanza pubblica e (anche congiuntamente al coordinamento finanziario) ad altri valori costituzionali di natura finanziaria - costituisce un unico ambito disciplinare, che pure va ad incidere sul "sistema contabile" (degli enti territoriali).

potere legislativo statale, manifesta valenza, invece, nel senso che impone di valutare la circostanza che il legislatore statale, indipendentemente dal richiamo espresso (contenuto nel titolo stesso del decreto delegato) alla materia armonizzativa, è tenuto a disciplinare altri aspetti del sistema contabile degli enti territoriali, riguardanti, come detto, i profili gestionali, le procedure finanziarie, i controlli, i procedimenti rendicontativi, riconducibili al coordinamento della finanza pubblica. Ne deriva che la “tenuta” della normazione introdotta dal d.lgs. n. 126/2014 – e, quindi, l’azione normativa del legislatore statale - deve essere misurata (non solo con riferimento alla materia armonizzativa, ma) in relazione al complesso delle competenze legislative attribuite allo Stato negli ambiti materiali riferibili alla finanza e alla contabilità pubbliche, e, segnatamente, al sistema contabile degli enti territoriali, comunque riconducibili alla «armonizzazione dei bilanci pubblici» ed al «coordinamento della finanza pubblica»¹⁷⁷. La qual cosa, tuttavia, non significa che le disposizioni delle due materie rimangano confuse ovvero concentrate in un unico ambito materiale né che la seconda sia attratta nella legislazione esclusiva dello Stato; ma suggerisce di considerare il quadro delle fonti di produzione legislativa nel suo insieme, al fine di provare ad individuare il punto di equilibrio tra i diversi interessi costituzionali coinvolti, la migliore combinazione dei valori generali che vengono in rilievo, isolando, ove possibile, punti fermi in grado di orientare legislatori e interpreti. E così, a tal fine – e in sintesi conclusiva - acquisita certezza in ordine alla permanenza di autonomia contabile in capo agli enti territoriali ed escluso che lo Stato possa estendere la propria competenza legislativa alla disciplina di ogni aspetto della contabilità ovvero del sistema contabile delle regioni (e, più in generale, degli enti territoriali); rimane da chiedersi se le esigenze di armonizzazione e di coordinamento, in combinazione con gli altri interessi costituzionali, riescano ad autorizzare il legislatore statale alla disciplina dell’ordinamento finanziario e contabile delle regioni, e, quindi, a stabilire i principi del sistema contabile regionale (come viene fatto nel titolo terzo del d.lgs. n. 118/2011, come introdotto dal d.lgs. n. 126/2014). A tal proposito, vengono in rilievo le osservazioni sviluppate in ordine alla delimitazione degli spazi di estensione delle materie «armonizzazione dei bilanci pubblici» e «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario», ritenute attributive allo Stato della competenza a stabilire, rispettivamente: disposizioni riguardanti il bilancio e gli altri documenti contabili (essenzialmente riferite alla loro struttura), al fine di assicurare – in estrema sintesi

¹⁷⁷ Alle competenze legislative riconducibili alla «armonizzazione dei bilanci pubblici» ed al «coordinamento della finanza pubblica» devono aggiungersi quelle espressamente previste – in funzione del principio di equilibrio del bilancio - dall’art. 81, comma sesto, Cost, ed all’art. 5 legge cost. n. 1/2012, le quali, pur essendo riferite in massima parte allo Stato, riguardano, comunque, il sistema contabile pubblico nel suo complesso, e, per alcuni aspetti specifici, richiamano espressamente profili specificatamente relativi agli enti territoriali: ad esempio, le disposizioni di cui all’art. 5, comma secondo, lett. b) e c), legge cost. n. 1/2012. Deve, peraltro, essere ribadito che armonizzazione dei bilanci e coordinamento finanziario concorrono ad assicurare l’osservanza (l’effettività) del suddetto principio di equilibrio dei bilanci e, più in generale, del principio di buon andamento della pubblica amministrazione, e degli altri valori costituzionali di natura finanziaria, quali la stabilità della finanza pubblica (direttamente riconducibile all’obbligo di garanzia della «sostenibilità del debito pubblico» di cui all’art. 97, comma primo, Cost.), la coerenza con l’ordinamento dell’Unione europea, il concorso degli enti territoriali ad assicurare l’osservanza dei vincoli economici e finanziari provenienti dall’Unione europea.

(trattandosi di profili ampiamente sviluppati) - la necessaria omogeneità dei linguaggi contabili e delle modalità di espressione finanziaria, in funzione della leggibilità (e, quindi, anche della trasparenza) e della confrontabilità delle informazioni e dei dati finanziari; e disposizioni fissative dei principi fondamentali del coordinamento finanziario, comprensivo – nella sua accezione “statica” – dei profili riguardanti (come detto) la programmazione finanziaria, la gestione dei bilanci e delle risorse, i controlli, la tenuta dei conti, le responsabilità. Ne consegue che la risposta alla questione rilevata può essere affermativa ove si intenda con ordinamento finanziario e contabile la fissazione dei principi generali del sistema contabile delle regioni (e, più in generale, degli enti territoriali)¹⁷⁸, che costituisce anche – la definizione delle disposizioni di carattere generale¹⁷⁹ – il limite di estensione delle competenze legislative dello Stato con riferimento agli ambiti disciplinari riconducibili alla contabilità regionale¹⁸⁰.

Rimane da considerare il “destino” delle disposizioni introdotte dal legislatore statale (con il d.lgs. n. 126/2014) esorbitanti rispetto ai limiti di competenza riconducibili ai principi di cui all’art. 117 Cost., e, comunque, a carattere regolamentare. Sul punto, rimane preferibile la soluzione già proposta, con cui si evidenzia la cedevolezza delle disposizioni a carattere regolamentare stabilite dal legislatore statale, le quali, pur mantenendo valenza prescrittiva

¹⁷⁸ Per intenderci, a titolo di esempio, possono essere ritenute principi generali le disposizioni di cui all’art. 55 legge 8 giugno 1990, n. 142, la quale, infatti, si intitolava «ordinamento delle autonomie locali» (e le cui disposizioni, come noto, in molta parte sono confluite nel d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, recante il testo unico delle leggi sull’ordinamento degli enti locali); pur potendosi ammettere, in relazione alla disciplina dei documenti di bilancio (e, in generale, dei documenti contabili) – e, quindi, con riferimento a profili riconducibili, come detto, alla armonizzazione dei bilanci pubblici – ulteriori spazi di competenza del legislatore statale, suscettibili di estensione fino al “livello” delle disposizioni di cui al citato d.lgs. 28 marzo 2000, n. 76 (ora abrogato dal d.lgs. n. 118/2011, come modificato dal d.lgs. n. 126/2014), il quale, come detto, stabiliva «principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni»: principi e norme (in molta parte ribaditi nel citato d.lgs. 12 aprile 2006, n. 170, recante, come detto, «riconoscimento dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci»: pure abrogato dal d.lgs. n. 126/2014) - cui, ovviamente, il legislatore regionale doveva attenersi nel disciplinare la contabilità della propria regione.

¹⁷⁹ Si è già rilevato come la circostanza che l’armonizzazione dei bilanci pubblici sia stata attribuita alla competenza legislativa esclusiva dello Stato non possa autorizzare a ritenere che il legislatore statale sia abilitato a stabilire discipline minuziose dei profili rientranti nella suddetta materia (e, quindi, limitati agli aspetti riguardanti il bilancio e gli altri documenti contabili): e in tal senso riesce ad indurre la denominazione stessa della materia, che, come visto, è «armonizzazione pure dei bilanci pubblici» e non “disciplina dei bilanci pubblici”. Ne consegue che appare (continua a rimanere) preferibile una lettura della suddetta materia come attribuita al legislatore statale di competenza a stabilire disposizioni di carattere generale (comunque, con esclusione di norme a carattere minuzioso), sufficienti ad assicurare l’omogeneità dei linguaggi contabili ritenuta necessaria dall’ordinamento finanziario (in funzione dei principi costituzionali più volte richiamati).

¹⁸⁰ La soluzione proposta – di ritenere che la definizione dell’ordinamento finanziario e contabile delle regioni (inteso nei sensi evidenziati, e, cioè, limitato alla fissazione, organica e complessiva, dei principi generali della contabilità degli enti territoriali), e, a maggior ragione, di quello degli enti locali, rimane attratta nella competenza del legislatore statale – induce a non condividere la decisione di Corte cost. n. 80/2017 nella parte in cui ha ritenuto la legittimità costituzionale, sia pure solo con le addizioni prescritte, della disposizione di cui all’art. 2 legge prov. aut. Bolzano n. 17/2015, ove, come visto, si stabiliva che l’ordinamento finanziario e contabile degli enti locali era disciplinato dal legislatore territoriale («... dalle disposizioni della presente legge»); e ciò, con specifico riferimento alla fattispecie in esame, anche in considerazione del fatto che armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento finanziario (proprio per le esigenze generali cui sono funzionali) devono ritenersi estesi anche agli enti ad autonomia differenziata.

(al fine di evitare vuoti normativi, peraltro in ambiti materiali particolarmente “sensibili” rispetto alle tematiche finanziarie)¹⁸¹, devono ritenersi (appunto) cedevoli a fronte di eventuali disposizioni (della stessa natura) di segno diverso stabilite dalle regioni o dagli enti locali nell’esercizio del rispettivo potere normativo¹⁸².

Vi è, infine, un ulteriore profilo di particolare interesse che emerge nitidamente dalla elaborazione della giurisprudenza costituzionale, e riguarda la valorizzazione da parte della Corte del bilancio pubblico quale strumento (complesso) fondamentale di decisione finanziaria, di programmazione e di gestione delle risorse, ma anche di informazione e di trasparenza, di controllo: profili funzionali – peraltro, tutti direttamente collegati a valori costituzionalmente protetti¹⁸³ – che la Corte ha voluto marcare, enfatizzare, unitamente alla

¹⁸¹ L. SAMBUCCI, *Autonomia contabile delle regioni e armonizzazione dei bilanci pubblici*, cit., p. 42; ma vedi anche L. SAMBUCCI, *La contabilità degli enti territoriali ed istituzionali*, cit., p. 346. In sostanza, le disposizioni del d.lgs. n. 118/2011 (come modificato dal d.lgs. n. 126/2014) esorbitanti rispetto alle competenze legislative dello Stato, rimangono valide e produttive di effetti fino a quando non dovesse intervenire una disposizione, di segno diverso, stabilita dal legislatore regionale (ovvero dall’ente locale, nell’esercizio del potere normativo).

¹⁸² Nel senso che la disposizione statale non fissativa di un principio rimarrà disapplicata a fronte di una disposizione del legislatore regionale di segno diverso (che, cioè, stabilisca, in relazione a quello stesso istituto, una cosa diversa). Una soluzione (quella della cedevolezza) peraltro, già avvalorata dall’ordinamento con riferimento al d.lgs. 25 febbraio 1995, n. 77, con il quale il legislatore, pur delegato all’adozione dell’ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, adottò una disciplina (poi, come detto, in molta parte trasfusa nel d.lgs. n. 267/2000) che andò molto oltre la definizione dei principi. In quel caso, tuttavia, almeno era stata conferita una specifica delega (per la disciplina dell’ordinamento finanziario e contabile degli enti locali) ed erano stati enunciati principi e criteri direttivi per l’attuazione della delega legislativa; nel caso del d.lgs. n. 126/2014, invece, come visto, è stata disposta la disciplina dell’ordinamento finanziario e contabile delle regioni senza che vi fosse una specifica delega in tal senso, e, addirittura, ciò è avvenuto (la suddetta disciplina è stata adottata) in sede di correzione e integrazione del d.lgs. n. 118/2011 che nulla stabiliva in relazione all’ordinamento finanziario e contabile delle regioni. Una soluzione (quella della cedevolezza) che continua a rimanere una soluzione di “ripiego”, in quanto, a fronte di un sicuro “distacco” rispetto al sistema di principio definito all’art. 117 Cost. (si ripete: deve ritenersi acclarato il dato della “esorbitanza” del potere legislativo statale rispetto ai criteri stabiliti dal citato legislatore costituzionale), ritiene preferibile tutelare la “stabilità” del sistema normativo ed evitare, come detto, che si determinino vuoti normativi con riferimento ad aspetti che riguardano (infine) gli assetti del sistema finanziario, cui attualmente (ma non da oggi) l’ordinamento generale riconosce valenza centrale. La suddetta soluzione, tuttavia, non riesce ad eliminare le criticità che l’esuberanza legislativa dello Stato è suscettibile di determinare sulla effettività dell’autonomia contabile degli enti territoriali, la quale, comunque, anche ove dovesse essere esercitata (una delle conseguenze negative, infatti, è ravvisabile nell’impulso di dissuasione degli enti territoriali dall’esercizio del potere normativo, i quali rimangono indotti ad adeguarsi alla disciplina stabilita dallo Stato), rimarrebbe inevitabilmente orientata dal legislatore statale: molto difficilmente, infatti, una regione – e men che meno un ente locale - si spingerebbe a stabilire norme di segno diverso da quelle disposte dallo Stato (i casi esaminati dalla giurisprudenza citata ne riescono ad essere prova, se si considera che la Regione Toscana, nonostante l’impugnativa dello Stato, aveva sostanzialmente riprodotto la disciplina disposta dal legislatore statale; e che la Provincia autonoma di Bolzano si è affrettata ad abrogare la legge fatta oggetto di denuncia di costituzionalità).

¹⁸³ Si tratta, peraltro, di aspetti tradizionalmente evidenziati dalla dottrina che tanta attenzione ha dedicato all’approfondimento delle tematiche giuscontabilistiche, e ripetutamente segnalati, anche di recente: A. BRANCASI, *L’autonomia finanziaria degli enti territoriali*, cit., p. 78, ricorda che «i bilanci e la contabilità pubblica sono anche strumenti di governo e di indirizzo dell’attività dell’amministrazione». Sui diversi profili funzionali del bilancio (e dei documenti della decisione di bilancio) e sulla loro rilevanza rispetto alla piena osservanza del principio di buon andamento della pubblica amministrazione di cui all’art. 97 Cost., vedi ampiamente L. SAMBUCCI, *La programmazione finanziaria negli enti locali*, cit., p. 148.

altissima valenza istituzionale dei documenti di bilancio e della contabilità pubblica: «i bilanci e la contabilità pubblica sono anche strumenti di governo e di indirizzo dell'attività dell'amministrazione»¹⁸⁴. Parole importanti (soprattutto per l'autorevolezza della fonte), attestative di una confortante sensibilità per le tematiche giuscontabilistiche e dimostrative (unitamente alla imponente produzione legislativa che negli ultimi anni ha riguardato la disciplina contabile¹⁸⁵) della rinnovata centralità degli istituti della «contabilità pubblica»¹⁸⁶, i quali hanno trovato (anziché riduzione) nuovo alimento funzionale nell'irrigidimento dei vincoli economici e finanziari e nell'aumento dei principi contabili provenienti dall'Unione europea¹⁸⁷: istituti che si articolano e si sviluppano ora in un contesto ispirato

¹⁸⁴ Deve essere rilevato che, sul punto specifico (la valorizzazione dei profili funzionali dei documenti di bilancio e dell'autonomia contabile degli enti territoriali) Corte cost. n. 80/2017 ha espresso una forte, e inaspettata (se si considera che si tratta di aspetti non interessati dai motivi di denuncia), critica nei confronti del legislatore territoriale, il quale, secondo la Corte in esame, avrebbe stabilito disposizioni che «non appaiono, nel loro complesso, idonee ad integrare – sotto il profilo della trasparenza, della chiarezza, della significatività e della specificazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche – la forte connotazione tecnica dei principi di armonizzazione»; precisando che «la disciplina dell'esposizione divulgativa (riservata al legislatore provinciale) dei termini numerici che caratterizzano il bilancio di previsione costituisce elemento di razionalizzazione e di trasparenza del processo decisionale dell'ente territoriale, fornendo alla collettività amministrata il senso delle priorità politiche e della loro proiezione finanziaria, così da individuare, rispettivamente *ex ante* (bilancio di previsione) ed *ex post* (rendiconto), la reale traiettoria delle gestioni pubbliche e dei loro risultati effettivi».

¹⁸⁵ Può essere utile ricordare che solo nel 2016 sono stati adottati quattro diversi provvedimenti legislativi che hanno riguardato direttamente la disciplina della contabilità pubblica: d.lgs. 12 maggio 2016, n. 93; d.lgs. 12 maggio 2016, n. 90; legge 4 agosto 2016, n. 163; legge 12 agosto 2016, n. 164; e che nel 2012, con legge cost. 20 aprile 2012, n. 1, è stato riformato l'art. 81 Cost. (ma, come visto, sono state modificate anche altre disposizioni costituzionali), ed è stata approvata la legge 24 dicembre 2012, n. 243 (recanti disposizioni attuative del principio di equilibrio del bilancio).

¹⁸⁶ La locuzione, come visto, è della giurisprudenza costituzionale; tuttavia, se si vuole, si può dire anche diritto finanziario o diritto dell'amministrazione finanziaria o diritto della contabilità pubblica: non è una questione di denominazione.

¹⁸⁷ Sul punto, deve essere rilevato che l'istituzione europea si preoccupa principalmente (quasi esclusivamente): di stabilire principi, parametri, limiti, procedure, che attengono e che incidono direttamente sulle politiche economiche, finanziarie e di bilancio degli Stati nazionali; e di fissare meccanismi di sorveglianza e monitoraggio, di «allerta», di valutazione, di controllo, di correzione, di sanzione, volti a prevenire e rimuovere gli scostamenti rispetto ai limiti stabiliti: si tratta di elementi che trovano traduzione prescrittiva, oltre che nel regolamento CE del Consiglio 7 luglio 1997, n. 1466 «per il rafforzamento della sorveglianza delle posizioni di bilancio nonché della sorveglianza e del coordinamento delle politiche economiche») e nel regolamento CE del Consiglio 7 luglio 1997, n. 1467 («per l'accelerazione e il chiarimento delle modalità di attuazione della procedura per i disavanzi eccessivi»), in diversi regolamenti UE: reg. 16 novembre 2011, n. 173, sulla «effettiva esecuzione della sorveglianza di bilancio nella zona euro»; reg. 16 novembre 2011, n. 174, «sulle misure esecutive per la correzione degli squilibri macroeconomici eccessivi nella zona euro»; reg. 16 novembre 2011, n. 175, di modifica del «regolamento CE n. 1466/1997 del Consiglio per il rafforzamento della sorveglianza delle posizioni di bilancio nonché della sorveglianza e del coordinamento delle politiche economiche»; reg. 16 novembre 2011, n. 176, «sulla prevenzione e la correzione degli squilibri macroeconomici»; reg. 16 novembre 2011, n. 177, di modifica del «regolamento CE n. 1467/1997 per l'accelerazione e il chiarimento delle modalità di attuazione della procedura per i disavanzi eccessivi» (regolamenti che, unitamente alla direttiva UE 8 novembre 2011, n. 85, costituiscono il cosiddetto «*six pack*»); e, inoltre: nel regolamento UE 10 maggio 2013, n. 472, «sul rafforzamento della sorveglianza economica e di bilancio degli Stati membri nella zona euro che si trovano o rischiano di trovarsi in gravi difficoltà per quanto riguarda la loro stabilità finanziaria»; e nel regolamento UE 21 maggio 2013, n. 473 («sulle disposizioni comuni per il monitoraggio e la valutazione dei documenti programmatici di bilancio e

a leale e virtuosa collaborazione (anche a carattere preventivo: e, cioè, prima – e in funzione – dell’approvazione del bilancio di previsione finanziario), che trova sostanza essenziale nella regolarità, nella chiarezza, nella affidabilità dello scambio informativo, nella tempestiva conoscenza delle decisioni finanziarie, nella osservanza delle regole e nella salvaguardia dell’opzione politica¹⁸⁸. E gli stessi criteri – di virtuosa e leale collaborazione - devono ispirare i rapporti finanziari tra lo Stato e gli enti territoriali¹⁸⁹, senza che sia possibile (ovvero che sia necessaria) la compromissione dell’autonomia contabile delle regioni e degli enti locali e (in nome) dell’osservanza dei principi costituzionali di natura finanziaria.

per la correzione dei disavanzi eccessivi negli Stati membri della zona euro»): regolamenti che costituiscono il cosiddetto “*two pack*”.

Mentre, con riferimento agli aspetti più prettamente contabili, l’Unione europea si “limita” a ribadire principi di ordine generale sostanzialmente impositivi agli Stati membri di dotarsi di sistemi di contabilità pubblica in grado di assicurare completezza, trasparenza, chiarezza, tempestività, regolarità delle informazioni finanziarie e di bilancio. Principi che trovano espressione normativa, in particolare, nella citata direttiva UE del Consiglio 8 novembre 2011, n. 85, «relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri»; mentre prescrizioni importanti sulla scansione temporale della procedura di bilancio (degli Stati membri) sono contenute del citato reg. UE n. 473/2013.

¹⁸⁸ Collaborazione che, sul piano nazionale, ha trovato espressa prescrizione all’art. 9 legge n. 196/2009, ove, tra l’altro, si stabilisce: che il programma di stabilità e il programma nazionale di riforma (i quali, come noto, sono contenuti nel documento di economia e finanza) sono presentati al Consiglio dell’Unione europea e alla Commissione europea entro il 30 aprile (e comunque nei termini e con le modalità previsti dal codice di condotta sull’attuazione del patto di stabilità e crescita); e che il progetto di documento programmatico di bilancio per l’anno successivo, di cui all’art. 6 reg. UE n. 473/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio è presentato alla Commissione europea e all’Eurogruppo entro il 15 ottobre (ed è trasmesso alle Camere entro il medesimo termine). E che ha condotto il legislatore statale ultimo citato a prevedere espressamente che, nella Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza (da presentare alle Camere entro il 27 settembre), siano contenuti, tra l’altro: eventuali aggiornamenti degli obiettivi programmatici al fine di recepire raccomandazioni approvate dal Consiglio dell’Unione europea; e le osservazioni e le eventuali modifiche e integrazioni del DEF in relazione alle raccomandazioni del Consiglio dell’Unione europea relative al Programma di stabilità e al Programma nazionale di riforma (come noto, contenuti nel DEF)

¹⁸⁹ Potendosi rilevare che, anche sul punto specifico, espressi principi sono codificati all’art. 8 legge n. 196/2009, ove si stabilisce: che «le regioni, le province autonome di Trento e di Bolzano e gli enti locali determinano gli obiettivi dei propri bilanci annuali e pluriennali in coerenza con gli obiettivi programmatici risultanti dal DEF»; e che, anche ai fini dell’attuazione dell’art. 21, comma primo ter, lettera g), nella nota di aggiornamento del DEF (di cui all’art. 10 *bis*), viene definito il quadro di riferimento normativo per il concorso agli obiettivi di finanza pubblica da parte degli enti territoriali, caratterizzato da stabilità, coerenza, conformità ai parametri europei e rispetto dell’autonomia gestionale degli enti; e che, in coerenza con gli obiettivi nazionali, articolati per sottosettori (stabiliti ai sensi dell’art. 10, comma secondo, lettera e), sono definiti gli interventi necessari per il loro conseguimento distintamente per regioni, province e comuni. Ecco, forse il legislatore statale avrebbe fatto meglio a concentrarsi maggiormente sulla individuazione di un sistema prescrittivo che riuscisse a rendere effettivo la suddetta collaborazione istituzionale (anziché nella definizione della disciplina regolamentare della contabilità degli enti territoriali). Sul punto specifico, S. BARTOLE, *Alla ricerca di un nuovo regionalismo dopo il referendum costituzionale*, in *Le Regioni*, 2016, p. 787, rileva che il terreno nel quale maggiormente andrebbe valorizzato il principio di leale collaborazione «è senza dubbio quello delle politiche finanziarie e di bilancio. Troppo spesso oggi l’insoddisfazione per i riparti finanziari delle regioni si scarica nei giudizi costituzionali, in cui difficilmente vi è la possibilità di verificare l’adeguatezza finanziaria delle soluzioni che vengono portate ad esecuzione»; aggiungendo che «risuona nell’atteggiamento dello Stato la disattenzione indotta dall’antica idea che Stato e regioni siano destinati ad operare su due linee parallele destinate ad incontrarsi solo nella sede del contenzioso costituzionale».