

CORTE COSTITUZIONALE

224 – Corte costituzionale, sentenza 22 dicembre 2023; Pres. Barbera, Rel. Buscema; Corte conti, Sezione controllo Lazio c. Comune di Fara in Sabina.

Contabilità regionale e degli enti locali – Principi contabili – Anticipazioni di liquidità – Iscrizione nel fondo di una quota accantonata pari alle anticipazioni incassate nell’esercizio e non restituite – Obbligo di sterilizzazione – Sussistenza – Mancata previsione – Illegittimità costituzionale.

Cost., artt. 81, cc. 3 e 6, 97, c. 1, 119, cc. 1, 6 e 7; d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, t.u. delle leggi sull’ordinamento degli enti locali, art. 243-ter; l. cost. 20 aprile 2012, n. 1, introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale, art. 5, c. 1, lett. g); d.l. 12 settembre 2014, n. 133, convertito con modificazioni dalla l. 11 novembre 2014, n. 164, misure urgenti per l’apertura dei cantieri, la realizzazione delle opere pubbliche, la digitalizzazione del Paese, la semplificazione burocratica, l’emergenza del dissesto idrogeologico e per la ripresa delle attività produttive, art. 43, c. 1; d.l. 14 agosto 2020, n. 104, convertito con modificazioni dalla l. 13 ottobre 2020, n. 126, misure urgenti per il sostegno e il rilancio dell’economia, art. 43, c. 2.

La ratio delle anticipazioni di liquidità è di riallineare nel tempo la cassa degli enti strutturalmente deficitari con la competenza, immettendovi risorse disponibili per provvedere al pagamento di debiti pregressi risultanti dal bilancio di competenza certi, liquidi ed esigibili e il cui mancato pagamento dipende unicamente dalla sfasatura temporale tra la cassa e la competenza; non rientra, pertanto, nella finalità prevista l’utilizzo di tali risorse per risanare bilanci strutturalmente in perdita, con ciò violando plurimi parametri costituzionali, tra cui quelli dell’equilibrio di bilancio, dell’obbligatoria copertura delle spese e del divieto di indebitamento per finalità diverse dagli investimenti (“regola aurea”), che risponde all’elementare principio per il quale destinazioni diverse dall’investimento finiscono inevitabilmente per depauperare il patrimonio dell’ente pubblico che ricorre al credito (nella specie, è dichiarato costituzionalmente illegittimo, per violazione degli artt. 81, c. 3, 97, c. 1, e 119, cc. 1 e 7, Cost., l’art. 43, c. 1, d.l. n. 133/2014, come convertito, nella parte in cui non prevede che, per gli enti locali che abbiano deliberato il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale/Prfp, l’utilizzo delle risorse ad essi attribuibili a valere sul Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali, di cui all’art. 243-ter t.u. enti locali, deve avvenire solo a titolo di cassa; per converso, applicando la censurata disposizione, l’impiego del fondo determina un apparente miglioramento del risultato di amministrazione con

conseguente espansione della capacità di spesa corrente priva di copertura). (1)

Considerato in diritto – 1. Con l’ordinanza indicata in epigrafe la Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per il Lazio, nel corso del giudizio sul Piano di riequilibrio finanziario pluriennale (Prfp) e sullo stato degli equilibri economico-finanziari del Comune di Fara in Sabina, ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell’art. 43, cc. 1 e 2, d.l. n. 133/2014, come convertito, e dell’art. 53, c. 4, d.l. n. 104/2020, come convertito, in riferimento agli artt. 81, cc. 3 e 6, 97, c. 1, 119, c. 1 e 6 [recte: settimo], Cost., quest’ultimo in relazione all’art. 5, c. 1, lett. g), l. cost. n. 1/2012.

Rappresenta il rimettente che il Comune di Fara in Sabina, trovandosi in Prfp, avrebbe impiegato risorse ottenute dal fondo di rotazione a titolo di copertura di nuove spese, ai sensi dell’art. 43 del d.l. n. 133/2014, come convertito, con un automatico miglioramento del saldo di parte disponibile “riga E dell’allegato n. 10 del d.lgs. n. 118/2011”, senza alcuna posta di neutralizzazione, considerando tali erogazioni alla stregua di un mutuo. In particolare, né i residui passivi, né i fondi accantonati e destinati agli investimenti del risultato di amministrazione recherebbero per intero l’importo del fondo ancora da restituire. Il comune avrebbe così coperto i debiti fuori bilancio e, contemporaneamente, avrebbe beneficiato del miglioramento del risultato di amministrazione.

La Sezione regionale di controllo del Lazio lamenta che il c. 1 dell’art. 43 del d.l. n. 133/2014, come convertito, introdurrebbe la facoltà di impiegare il fondo di rotazione come risorsa di copertura, espressamente prevedendo l’utilizzo delle relative risorse tra le misure di cui alla lettera c) del c. 6 dell’art. 243-bis t.u. enti locali, necessarie per il ripiano del disavanzo di amministrazione e per il finanziamento dei debiti fuori bilancio.

Il successivo c. 2 è poi censurato perché interromperebbe il collegamento tra erogazione e obbligo di restituzione, imponendo di registrare i due flussi finanziari, in entrata e in spesa, come due trasferimenti tra loro non comunicanti, prima dallo Stato all’ente locale (titolo secondo, categoria 01, voce economica 00, codice Siope 2102, ossia “trasferimenti correnti” – “proventi da servizi pubblici” – “diritti di istruttoria”) e poi dall’ente locale allo Stato (titolo primo, intervento 05, voce economica 15, codice Siope 1570, ossia “trasferimenti correnti a Stato”).

Sarebbe altresì costituzionalmente illegittimo l’art. 53, c. 4, d.l. n. 104/2020, come convertito, poiché tale disposizione avrebbe attribuito valenza legislativa al principio contabile applicato di cui al paragrafo 3.20-dell’allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 che, a sua volta,

(1) Segue la nota di E. Tomassini, *La Corte costituzionale interviene nuovamente a tutela dei principi di tenuta dei bilanci pubblici.*

riproducendo bis i contenuti dell'art. 43 del d.l. n. 133/2014, come convertito, “lo interpreta nel senso che esso autorizza l'utilizzabilità del fondo a scopo di copertura. [...] Il doppio richiamo normativo, quindi, espone l'art. 53, c. 4, agli stessi vizi di incostituzionalità delle norme richiamate”.

L'art. 43, cc. 1 e 2, d.l. n. 133/2014, come convertito, e l'art. 53, c. 4, d.l. n. 104/2020, come convertito, violerebbero congiuntamente gli artt. 81, cc. 3 e 6, 97, c. 1, 119, cc. 1 e 7, Cost., quest'ultimo in relazione all'art. 5, c. 1, lett. g), l. cost. n. /2012.

Osserva il rimettente che le disposizioni censurate, autorizzando l'indebitamento per finanziare spese pregresse, diverse da investimenti, violerebbero l'art. 119, c. 7, Cost. in quanto l'utilizzo di tali risorse per la copertura delle passività pregresse confliggerebbe con la regola aurea ai sensi della quale gli indebitamenti sono consentiti solo a fini di investimento. Tali disposizioni consentirebbero altresì una forma di copertura finanziaria costituzionalmente illegittima, determinando congiuntamente la violazione dell'art. 81, c. 3, Cost. La violazione del principio della necessaria copertura, a sua volta, determinerebbe la violazione del principio dell'equilibrio di bilancio, di cui agli artt. 97, c. 1, e 119, c. 1, Cost., posto che copertura ed equilibrio costituirebbero «due “facce della stessa medaglia”».

Il principio dell'equilibrio di bilancio sarebbe violato perché l'impiego delle risorse del fondo di rotazione senza apposizione di un vincolo sulle risorse aggiuntive produrrebbe un'illegittima disponibilità patrimoniale, “pari al capitale finanziario incassato e alla correlata riduzione delle passività pregresse”, consentendo di aumentare la spesa corrente, senza preservare il patrimonio dell'ente. Al contempo, la mancata sterilizzazione delle risorse ancora da restituire impedirebbe l'attivazione dei meccanismi di correzione finalizzati ad assicurare risorse compatibili con la natura del debito.

2. Venendo ai profili di rito, deve anzitutto ritenersi sussistente la legittimazione della Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per il Lazio, a sollevare questioni di legittimità costituzionale nell'ambito della sua attività di controllo di legittimità-regolarità svolto sul Prfp e sugli equilibri di bilancio di un comune, come confermato dalla costante giurisprudenza di questa Corte (da ultimo, sentenza n. 89/2023).

3. Sempre in via preliminare, deve osservarsi che, nel ricostruire le vicende sulla procedura di riequilibrio del Comune di Fara in Sabina, il rimettente ha precisato che il comune non risulta fra i beneficiari delle risorse distribuite ai sensi dell'art. 53, cc. 3 e 4, del d.l. n. 104/2020, come convertito, mentre ha confermato che le risorse sono state impiegate e contabilizzate ai sensi dell'art. 43 del d.l. n. 133/2014, come convertito, disposizione che ha introdotto nel 2014 (e fino al 2020) una diversa modalità di impiego e contabilizzazione delle risorse del fondo di rotazione, rispetto a quanto stabilito dagli artt. 243-bis e 243-ter

t.u. enti locali e dai principi contabili di cui al paragrafo 3.20-bis dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011.

Pertanto, deve circoscriversi il *thema decidendum* al solo art. 43, cc. 1 e 2, d.l. n. 133/2014, come convertito, mentre le questioni sollevate sull'art. 53, c. 4, del d.l. n. 104/2020, come convertito, sono inammissibili in quanto irrilevanti, poiché la disposizione non si applica nel giudizio *a quo*.

Va peraltro osservato che l'art. 53 del d.l. n. 104/2020, come convertito, dispone di innalzare la dotazione del fondo di rotazione per gli enti in Prfp a 200 milioni di euro per il 2020, destinando tale importo esclusivamente “al pagamento delle spese di parte corrente relative a spese di personale, alla produzione di servizi in economia e all'acquisizione di servizi e forniture, già impegnate” (c. 3) e prescrive che tali risorse non possono essere utilizzate secondo le modalità previste dall'art. 43 del d.l. n. 133/2014, come convertito, dovendo essere contabilizzate secondo quanto stabilito dal par. 3.20 del principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011. È inoltre previsto che “[l]a quota del risultato di amministrazione accantonata nel fondo anticipazione di liquidità è applicata al bilancio di previsione anche da parte degli enti in disavanzo di amministrazione” (c. 4).

Afferma il rimettente che l'art. 53, c. 4, «“legifica” il contenuto normativo del principio contabile richiamato, che, a sua volta, riproduce i contenuti dell'art. 43 e lo interpreta nel senso che esso autorizza l'utilizzabilità del fondo a scopo di copertura», cosa che giustificerebbe l'allargamento del *petitum*.

Tuttavia, il c. 4 del predetto art. 53 non “legifica” il contenuto del principio contabile applicato ma semplicemente lo richiama in quanto disciplina generale di riferimento applicabile alle anticipazioni di liquidità, e, nel richiamarlo, effettua un rinvio meramente recettizio.

Le questioni di legittimità costituzionale sollevate sul c. 4 dell'art. 53 del d.l. n. 104/2020, come convertito, sono quindi inammissibili per il difetto di rilevanza che deriva dall'erroneità nella loro interpretazione.

L'irrelevanza delle questioni, per costante giurisprudenza di questa Corte, ne determina l'inammissibilità (*ex plurimis*, sent. n. 85/2023).

4. Passando ora all'esame delle questioni di legittimità costituzionale formulate sull'art. 43, cc. 1 e 2, d.l. n. 133/2014, come convertito, occorre preliminarmente rilevare che fra i parametri asseritamente violati il rimettente evoca, accanto al c. 1 dell'art. 119 Cost., anche il c. 6 del medesimo articolo.

Risulta palese l'incongruenza del richiamo di tale parametro – il quale stabilisce che “La Repubblica riconosce le peculiarità delle Isole e promuove le misure necessarie a rimuovere gli svantaggi derivanti dall'insularità” – rispetto allo sviluppo argomentativo del ricorso, evidentemente circoscritto al precetto di cui all'attuale settimo comma del predetto art. 119 Cost.

Tale incongruenza – con tutta probabilità dovuta alla evocazione del parametro nel testo anteriore alla modifica apportata dall’art. 1 della l. cost. 7 novembre 2022, n. 2 (modifica all’art. 119 Cost. concernente il riconoscimento delle peculiarità delle Isole e il superamento degli svantaggi derivanti dall’insularità) – “non si configura come errore concettuale bensì quale mero lapsus calami, che non preclude l’identificazione della questione [...] ed è dunque irrilevante ai fini dell’ammissibilità” (*ex plurimis*, sent. n. 151/2016).

Le questioni di legittimità costituzionale devono quindi essere riferite all’art. 119, cc. 1 e 7, Cost.

5. Le questioni di legittimità costituzionale sollevate nei confronti dell’art. 43, cc. 1 e 2, d.l. n. 133/2014, come convertito, in riferimento agli artt. 81, c. 3, 97, c. 1, e 119, cc. 1 e 7, Cost. sono fondate, con assorbimento delle questioni relative all’art. 81, c. 6, Cost.

5.1. L’art. 43 del d.l. n. 133/2014, come convertito, dispone che gli «enti locali che hanno deliberato il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, ai sensi dell’art. 243-*bis* d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, possono prevedere, tra le misure di cui alla lett. c) del c. 6 del medesimo art. 243-*bis* necessarie per il ripiano del disavanzo di amministrazione accertato e per il finanziamento dei debiti fuori bilancio, l’utilizzo delle risorse agli stessi enti attribuibili a valere sul “Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali” di cui all’art. 243-*ter* del d.lgs. n. 267/2000. A seguito dell’approvazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale da parte della competente sezione regionale della Corte dei conti, qualora l’ammontare delle risorse attribuite a valere sul predetto “Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali” risulti inferiore a quello di cui al periodo precedente, l’ente locale interessato è tenuto, entro 60 giorni dalla ricezione della comunicazione di approvazione del piano stesso, ad indicare misure alternative di finanziamento per un importo pari all’anticipazione non attribuita» (c. 1) e che, nel «caso di utilizzo delle risorse del “Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali” di cui all’art. 243-*ter* d.lgs. n. 267/2000 secondo quanto previsto dal c. 1, gli enti locali interessati iscrivono le risorse ottenute in entrata nel titolo secondo, categoria 01, voce economica 00, codice Siope 2102. La restituzione delle medesime risorse è iscritta in spesa al titolo primo, intervento 05, voce economica 15, codice Siope 1570» (c. 2).

Le disposizioni censurate si inseriscono fra le misure che il Governo ha adottato nel 2014 con il d.l. n. 133/2014, come convertito (cosiddetto decreto “Sblocca Italia”), le quali – come emerge anche dalla relazione tecnica e dai lavori preparatori della legge di conversione – introducono misure volte ad attribuire maggiore efficacia alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale deliberata dagli enti locali in predissesto, attraverso l’utilizzo del fondo di rotazione, per il riconoscimento dei debiti fuori bilancio da considerare ai fini del piano di riequilibrio finanziario

pluriennale e, quindi, a potenziare la possibilità di pagamento ai creditori dei predetti debiti, riducendo l’ammontare dei debiti delle pubbliche amministrazioni.

5.2. In tema di anticipazioni di liquidità, questa Corte ha chiarito che la loro *ratio* è quella di “riallineare nel tempo la cassa degli enti strutturalmente deficitari con la competenza”, immettendo risorse disponibili nella cassa, per provvedere al pagamento di debiti pregressi risultanti dal bilancio di competenza certi, liquidi ed esigibili con “un’utilizzazione limitata al pagamento delle passività pregresse unita a contestuali risparmi nei bilanci futuri, proporzionati alle quote di debito inerenti alla restituzione della anticipazione stessa così da rientrare dai disavanzi gradualmente ed in modo temporalmente e finanziariamente proporzionato alla restituzione dell’anticipazione” (sent. n. 181/2015).

Per costante giurisprudenza di questa Corte, quindi, le anticipazioni di liquidità non possono essere impiegate «per risanare bilanci strutturalmente in perdita» (sent. n. 4/2020), ma esclusivamente a titolo di cassa, per pagare debiti pregressi già iscritti in bilancio con le rispettive coperture e il cui mancato pagamento dipende unicamente da sfasature temporali fra la cassa e la competenza.

L’art. 43, c. 1, d.l. n. 133/2014, come convertito, al contrario, consente l’impiego delle risorse ottenute dal fondo di rotazione a titolo di copertura per il pagamento dei debiti fuori bilancio e per il recupero del disavanzo, in tal modo ponendosi direttamente in contrasto con la cosiddetta regola aurea che prescrive di effettuare indebitamenti solo per spese di investimento (art. 119, c. 7, Cost.), con pregiudizio degli equilibri dell’ente locale e con un effetto migliorativo non veritiero del risultato di amministrazione.

La *ratio* del divieto di indebitamento per finalità diverse dagli investimenti trova fondamento, come detto, nella citata regola, che a sua volta costituisce la traduzione giuridica di “una nozione economica di relativa semplicità. Infatti, risulta di chiara evidenza che destinazioni diverse dall’investimento finiscono inevitabilmente per depauperare il patrimonio dell’ente pubblico che ricorre al credito” (sent. n. 188/2014).

In proposito, deve dunque ribadirsi quanto già affermato da questa Corte, là dove ha chiarito che “l’anticipazione di liquidità, per il suo carattere neutrale rispetto alla capacità di spesa dell’ente, deve essere finalizzata esclusivamente al pagamento dei debiti scaduti relativi a partite già presenti nelle scritture contabili di precedenti esercizi e non figurare come componente attiva del risultato di amministrazione” (sent. n. 274/2017).

La disposizione in esame, dunque, nella parte in cui non prevede che l’utilizzo delle risorse attribuibili agli enti locali che hanno deliberato il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale a valere sul “Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali” di cui all’art. 243-*ter* del d.lgs. n. 267/2000 deve avvenire solo a titolo di cassa,

viola tanto l'art. 119, c. 7, Cost., quanto i principi dell'equilibrio di bilancio e dell'obbligo di copertura della spesa, di cui agli artt. 81, c. 3, 97, c. 1, e 119, c. 1, Cost., poiché l'impiego del fondo di rotazione a titolo di copertura del disavanzo pregresso e dei debiti fuori bilancio determina un apparente miglioramento del risultato di amministrazione con conseguente espansione della capacità di spesa priva di copertura che si riflette sugli equilibri di bilancio dell'ente.

L'accoglimento delle questioni di legittimità costituzionale sollevate sulla disposizione in esame consente anche di fare chiarezza in ordine alla corretta applicazione delle anticipazioni di liquidità concesse a valere sul fondo di rotazione di cui al censurato art. 43, il quale ha dato luogo a prassi applicative non omogenee nel territorio nazionale.

5.3. È altresì illegittimo il c. 2 dell'art. 43, nella parte in cui non prevede che è comunque garantita idonea iscrizione nel fondo anticipazione di liquidità di una somma di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio e non restituite, non impegnabile e pagabile, destinato a confluire nel risultato di amministrazione, come quota accantonata, poiché, non prevedendo espressamente il dovere di contabilizzare nel fondo anticipazioni liquidità l'importo ottenuto a titolo di anticipazione dal fondo di rotazione, al netto delle quote annuali rimborsate, ma prevedendo esclusivamente di istituire una nuova voce Siope (voce Siope 1570, relativa ai trasferimenti correnti allo Stato), per l'importo pari alla rata annua da restituire, allarga artificiosamente la capacità di spesa, senza alcuna garanzia sull'effettiva possibilità di restituzione dell'intero ammontare ottenuto a titolo di anticipazione, pregiudicando i futuri equilibri di bilancio.

A tale proposito, questa Corte ha già chiarito che, onde evitare che l'ottenimento delle risorse a titolo di anticipazione determini un'indebita espansione della capacità di spesa dell'ente, «è previsto l'obbligo di sterilizzare l'anticipazione, affinché la stessa da strumento di flessibilizzazione della cassa non diventi anomalo mezzo di copertura di nuove spese e di riduzione del disavanzo con modalità contrarie agli artt. 81 e 119, c. 6 [oggi c. 7], Cost.» (sent. n. 181/2015).

Le risorse ottenute dal fondo di rotazione devono, quindi, essere sterilizzate nel fondo anticipazioni liquidità, perché altrimenti costituirebbero una surrettizia modalità di copertura di nuova spesa. La contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità – ha, infatti, precisato questa Corte – «non può essere disciplinata come un mutuo, la cui provvista finanziaria entra nel risultato di amministrazione per la parte attiva attraverso l'incameramento della sorte nel titolo di entrata dedicato ai mutui, prestiti o altre operazioni creditizie e serve a coprire, in parte spesa, gli investimenti. Nel caso del mutuo il capitale e gli interessi da restituire pesano sul risultato di amministrazione per la sola rata annuale, mentre nel caso dell'anticipazione è l'intera somma “sterilizzata” ad essere iscritta tra le passività» (sent. n. 89/2017).

In altri termini, l'anticipazione non deve rappresentare una risorsa aggiuntiva per la copertura di nuove spese o futuri disavanzi, bensì fornire liquidità per onorare debiti pregressi, già regolarmente iscritti in bilancio ed impegnati o comunque vincolati.

Deve pertanto dichiararsi l'illegittimità costituzionale dell'art. 42, c. 2, d.l. n. 133/2014, come convertito.

6. Occorre ora confrontarsi con gli effetti della presente decisione di accoglimento per gli enti locali che abbiano utilizzato le anticipazioni di liquidità dal fondo di rotazione a copertura dei debiti fuori bilancio e per la riduzione del disavanzo e abbiano contestualmente iniziato il relativo piano di ammortamento.

Fermo restando che non è comunque consentita alcuna utilizzazione delle anticipazioni di liquidità per modificare il risultato di amministrazione, va precisato che la presente pronuncia produce un'efficacia immediatamente vincolante per la nuova definizione del disavanzo e conseguentemente impone l'adozione di adeguate correzioni atte a porvi rimedio.

Conformemente a quanto già affermato da questa Corte nella sentenza n. 4/2020, si deve ribadire che in un simile contesto non è necessario che l'amministrazione riapprovi, risalendo all'indietro, i bilanci antecedenti alla presente pronuncia, «essendo sufficiente che siano ridefinite correttamente tutte le espressioni finanziarie patologiche prodottesi nel tempo, applicando a ciascuna di esse i rimedi giuridici consentiti nel periodo di riferimento, in modo da ricalcolare il risultato di amministrazione secondo i canoni di legge. [...] Tenuto conto dell'accentuata mutevolezza del “tempo finanziario” che determina continue sopravvenienze di natura fattuale e normativa, è proprio il rispetto del principio dell'equilibrio dinamico ad assicurare la bilanciata congiunzione tra il principio di legalità costituzionale dei conti e l'esigenza di un graduale risanamento del deficit, coerente con l'esigenza di mantenere il livello essenziale delle prestazioni sociali durante l'intero periodo di risanamento».

La Corte costituzionale interviene nuovamente a tutela dei principi di tenuta dei bilanci pubblici

Sommario: 1. *Il quadro generale.* – 2. *La giurisprudenza pregressa sull'interpretazione della norma impugnata.* – 3. *Le sentenze della Corte costituzionale in materia di anticipazioni di liquidità e l'interpretazione restrittiva.* – 4. *Conclusioni.*

1. Il quadro generale

Con la decisione – interpretativo/additiva di accoglimento – in commento la Corte costituzionale ribadisce il principio fondamentale di equilibrio dei bilanci pubblici e quelli, da esso discendenti, di necessaria copertura della spesa, di divieto di finanziamento delle spese correnti e di veridicità e trasparenza dei bilanci. In tale ottica essi devono palesare il disavanzo di am-

ministrazione, senza celarlo mediante il ricorso di liquidità straordinaria che può affluire esclusivamente alla cassa (1). La Consulta continua, dunque, l'interpretazione restrittiva di alcune disposizioni legislative intervenute, nel tempo, per la risoluzione di problemi contingenti. Nella specie, si tratta della contabilizzazione del Fondo di rotazione previsto dall'art. 43 del d.l. n. 133/2014, che aveva dato luogo non soltanto a soluzioni opposte da parte delle sezioni territoriali di controllo della Corte dei conti, ma anche della Sezione delle autonomie.

Analogamente ad altre disposizioni normative che si passeranno *infra* in rassegna, la norma impugnata prevede (va), per quanto qui interessa, la possibilità, da parte degli enti locali che hanno deliberato il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, ai sensi dell'art. 243-*bis* del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, tra le misure previste per il ripiano del disavanzo di amministrazione accertato e per il finanziamento del debito fuori tra le misure di cui alla lettera c), da individuare e quantificare, anche con riferimento alla data del realizzo, di utilizzare le risorse agli stessi enti attribuibili a valere sul "Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali" di cui all'art. 243-*ter*.

Nella specie, il Piano di riequilibrio presentato dall'ente comunale e successivamente rimodulato, prevedeva, per il fabbisogno di copertura, il ricorso al Fondo di rotazione per una percentuale maggioritaria (poi diminuita a seguito delle successive riformulazioni del piano, per l'aumento della massa passiva, ma comunque sempre superiore al 50 per cento) e il ricorso a mutui in deroga, oltre a una serie di misure correttive (aumento delle entrate tributarie, recupero dell'evasione ed alienazioni immobiliari).

Nell'ambito della verifica del Piano di riequilibrio rimodulato, la sezione regionale di controllo, tramite apposita istruttoria, aveva accertato che l'ente aveva dato una non corretta rappresentazione dell'operazione, contabilizzando le risorse del Fondo di rotazione a titolo di copertura di nuove spese, ai sensi dell'art. 43 del d.l. n. 133/2014, come convertito, con un automatico miglioramento del saldo di parte disponibile del risultato di amministrazione (2) e, quindi, senza introdurre alcuna posta per "sterilizzare" la liquidità; la sezione accertava che né tra i residui passivi, né tra i fondi accantonati e destinati agli investimenti del risultato di amministrazione era riportato, per intero, l'importo del fondo ancora da restituire. Da ciò il magistrato istruttore prima, e il collegio, poi, hanno desunto che da un lato il comune avrebbe potuto coprire direttamente i debiti fuori bilancio e, contemporaneamente, avrebbe beneficiato del miglio-

ramento del risultato di amministrazione per conseguire gli obiettivi intermedi del Prfp. L'ente, peraltro, come accertato puntualmente dalla sezione territoriale, non rientrava nelle ipotesi eccezionali previste dal d.l. n. 104/2020 limitate, *ratione temporis*, ad alcuni enti penalizzati dalla situazione socio economica, i quali potevano fruire di uno specifico fondo presso il bilancio di previsione del Ministero dell'interno, previa specifica attestazione; peraltro, tali fondi erano finalizzati al pagamento delle spese di parte corrente relative a spese di personale, alla produzione di servizi in economia e di servizi e forniture, già impegnate.

Limitandosi ad una lettura superficiale della norma il *modus operandi* del comune non violava alcun divieto, ma in realtà era proprio la disposizione impugnata istitutiva dello specifico fondo di rotazione a contrastare con numerosi principi costituzionali.

Le argomentazioni della sezione sono incentrate da un lato sulla natura delle risorse erogate dal fondo, che l'art. 43 consentirebbe di utilizzare come copertura del disavanzo pregresso, migliorando quindi il risultato di amministrazione; dall'altro, sulla tecnica contabile di rappresentazione dell'utilizzo del fondo che non consentirebbe di evidenziare l'obbligatoria "sterilizzazione" delle risorse proprio per evitare l'effetto apparente di miglioramento dell'equilibrio di bilancio dell'ente, incidendo sulla sostenibilità dello stesso piano di riequilibrio rimodulato. Inoltre, "*but not least*", la norma impugnata avrebbe imposto di registrare i due flussi finanziari, in entrata e in spesa, come due trasferimenti tra loro non comunicanti, prima dallo Stato all'ente locale (titolo secondo, categoria 01, voce economica 00, codice Siope 2102, ossia "trasferimenti correnti" – "proventi da servizi pubblici" – "diritti di istruttoria") e poi dall'ente locale allo Stato (titolo primo, intervento 05, voce economica 15, codice Siope 1570, ossia "trasferimenti correnti a Stato").

Peraltro, l'interpretazione dell'art. 43, secondo la remittente, sarebbe avvalorata dal disposto dell'art. 53, c. 4, d.l. n. 104/2020, che – mediante la tecnica del rinvio – farebbe assurgere a rango di norma primaria l'allegato all'allegato 4/2 al d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118 (par. 3-20-*bis*), "La quota del risultato di amministrazione accantonata nel Fondo anticipazione di liquidità è applicata al bilancio di previsione anche da parte degli enti in disavanzo di amministrazione".

La valutazione di illegittimità dell'utilizzo del fondo quale copertura e della sua rappresentazione contabile incideva anche sulla rilevanza della questione, perché il peso del fondo di rotazione si attestava al 56 per cento nell'ultima versione del piano, con conseguente apparente miglioramento del risultato di amministrazione (3).

(1) Per una prima lettura, C. Santarelli, *La Corte costituzionale torna sulle modalità di utilizzo del Fondo di rotazione*, in <www.segretariocomunalivighenzi.it>, 28 dicembre 2023.

(2) Riga E dell'Allegato n. 10 al d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118.

(3) Infatti, l'accertamento dell'equilibrio finanziario complessivo dell'ente richiede di verificare con esattezza il risultato di amministrazione al fine di quantificare il disavanzo che deve essere successivamente ripianato.

Lo stesso comune, peraltro, dava atto di questo e sottolineava di aver utilizzato tutte le risorse disponibili nell'ambito della presentazione del piano di riequilibrio.

Così come interpretata dalla sapiente esegesi della Corte territoriale, edotta dei molteplici precedenti in materia della Corte adita, era evidente il conflitto con gli artt. 81, cc. 3 e 6, 97, c. 1, 119, cc. 1 e 7, Cost., quest'ultimo in relazione all'art. 5, c. 1, lett. g), l. cost. n. 1/2012, a seguito della previsione di una copertura senza i "mezzi per farvi fronte" e la possibilità di finanziare la spesa corrente (in assenza di sterilizzazione degli importi derivanti dal Fondo di rotazione); era parimenti evidente il contrasto con il simmetrico art. 119, c. 6, Cost. (la "regola aurea" di divieto di finanziamento di spese correnti con indebitamento); il conflitto con l'art. 97, c. 1, Cost. nella parte in cui prescrive l'obbligo di assicurare l'equilibrio di bilancio a tutte le amministrazioni pubbliche, responsabilizzandole.

2. La giurisprudenza pregressa sull'interpretazione della norma impugnata

In passato, peraltro, anche la giurisprudenza contabile non aveva rinvenuto criteri ostativi all'applicazione della norma in questione (4).

In particolare, la Corte dei conti – Sezione delle autonomie – con delib. n. 14/2013/Qmig, a seguito di deferimento della Sezione regionale di controllo per il Lazio, con riferimento all'anticipazione di liquidità da destinare ai pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili, da restituire, con piano di ammortamento a rate costanti, di cui all'art. 1, c. 13, d.l. 8 aprile 2013, n. 35, si era posta il problema dell'imputazione dell'anticipazione sotto il profilo contabile; in entrata essa avveniva secondo il codice Siope 5311, mentre in uscita, a seguito della modifica dell'art. 243-ter d.lgs. n. 267/2000, ad opera del d.l. n. 174/2012, l'anticipazione deve essere restituita in un periodo massimo di dieci anni; ciò comportava che le risorse da anticipazione sarebbero state considerate come se fossero provenienti da "indebitamento" per cui – a fronte dell'accertamento dell'entrata per l'intero importo – in uscita i pagamenti, essendo per quota annuale, avrebbero determinato l'impegno solo sulla relativa frazione, con ciò trasformando l'anticipazione, per la parte non immediatamente impegnata per la restituzione, in copertura per nuove e maggiori spese, con ciò violando l'art. 119, c. 6, Cost. e la stessa finalità del d.l. n. 174/2012. La soluzione fornita dalla sezione centrale è stata quindi di salvaguardare tali principi, per sterilizzare le risorse in entrata, iscrivendo nei fondi vincolati dell'esercizio di accertamento una somma, pari all'importo dell'anticipazione assegnata dal fondo di rotazione, come "Fondo destinato alla restituzione dell'anticipazione ottenuta dal Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria dell'ente"

(4) Su cui C. Santarelli, *op. cit.*

e riducendo tale somma in relazione agli importi rimborsate con rate semestrali (5).

In ragione di tale soluzione, la Sezione regionale di controllo per il Lazio, con delib. n. 6/2018, aveva ribadito che l'art. 43 d.l. n. 133/2014 aveva riconosciuto agli enti locali la possibilità di impiegare il fondo non solo con finalità di anticipazione di cassa, ma anche con funzione di copertura, espressamente prevenendo l'utilizzo delle relative risorse tra le misure di cui alla lett. c), c. 6, art. 243-bis necessarie per il ripiano del disavanzo di amministrazione e per il finanziamento dei debiti fuori bilancio. Inoltre, secondo la sezione, le risorse del fondo dovevano essere contabilizzate quale trasferimento dallo Stato (titolo secondo, categoria 01, mentre la relativa restituzione andava iscritta quale spesa corrente per trasferimenti, titolo primo, intervento 05) e rilevano ai fini del Patto di stabilità interno, nella quota individuata per ciascun ente dal Ministero dell'interno (art. 43, cc. 2 e 3).

Sulla scorta di tale lettura, non solo la Commissione per la stabilità degli enti locali presso il Ministero dell'interno (organo deputato alla verifica preventiva dei Prpf) aveva consentito tale forma di utilizzo del Fondo di rotazione, ma la modalità di contabilizzazione del fondo stesso era stata trasfusa nel principio contabile della competenza finanziaria potenziata di cui all'allegato 4/2 d.lgs. n. 118/2011. Il punto 3.20-bis del citato principio contabile, introdotto dal d.m. 1 agosto 2019, richiama, infatti, proprio le modalità di contabilizzazione della citata pronuncia della Sezione regionale Lazio n. 6/2018.

3. Le sentenze della Corte costituzionale in materia di anticipazioni di liquidità e l'interpretazione restrittiva

In tale quadro va ricordata la giurisprudenza della Consulta, intervenuta in vari casi per stigmatizzare il non corretto utilizzo e la rappresentazione in bilancio delle anticipazioni di liquidità. Com'è noto, nel tempo sono intervenute numerose leggi in materia – *in primis* il d.l. n. 35/2013 – per sovvenire alla cronica mancanza di liquidità degli enti territoriali con conseguenti ritardi nei pagamenti dei debiti commerciali e correla-

(5) Per la delibera citata la soluzione era, altresì, "in linea con il principio di "competenza finanziaria potenziata" prevista dal d.lgs. n. 118/2011 "armonizzazione dei sistemi contabili e dei sistemi di bilancio, delle regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi" secondo cui tutte le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate sono imputate all'esercizio nel quale vengono a scadenza. Si deve evidenziare che anche se le norme sopra richiamate non fanno esplicito riferimento all'istituzione del fondo così come dianzi individuato, dal combinato disposto delle prescrizioni sulle modalità di riscossione, utilizzo e restituzione dell'anticipazione di liquidità con le norme in tema di competenza finanziaria potenziata, deve ritenersi autorizzato/necessitato il ricorso al sistema del fondo vincolato per evitare distorsioni sul risultato d'amministrazione effettivo e il rischio di autorizzazioni di nuove spese prive di reale copertura (l'anticipazione è infatti concessa per il pagamento di impegni già assunti)".

tiva procedura di infrazione da parte dell'Unione europea nei confronti dello Stato (6).

Merita certamente menzione la decisione n. 181 del 2015, che ha sanzionato due leggi regionali per l'assenza di previsione della sterilizzazione nel bilancio dell'incameramento dell'anticipazione con una simmetrica previsione in conto spesa di un importo corrispondente. La sentenza verteva sulle “anticipazioni di somme” o di liquidità richieste dalle regioni per far fronte ai propri pagamenti e a quelli degli enti del Ssn (artt. 2, c. 1, 3, d.l. n. 35/2013) al Mef, mentre gli enti locali possono chiederle alla Cassa Depositi e Prestiti ai sensi dell'art. 1, c. 13 (7). Contrariamente a quanto ritenuto dalla regione e dalla procura regionale della Corte, l'anticipazione è stata ritenuta non un “mutuo di scopo”, bensì una vera e propria anticipazione (come del resto chiarito dall'interpretazione storica tramite i lavori preparatori, e quella sistematica della giurisprudenza e della legislazione europea). Da tale inquadramento discende l'applicazione dei principi contabili applicati e – soprattutto – di quelli costituzionali sulla necessaria copertura delle spese pregresse, con conseguente illegittimità della norma impugnata. Ma, al di là della pur importante conclusione, la sentenza costituisce un precedente per inquadrare le molteplici anticipazioni previste dal legislatore, consentendo di ricondurle alla corretta rappresentazione in bilancio, imponendone la neutralizzazione, limitandone la funzione alla sola cassa. Soltanto in tal modo

(6) Si tratta di problematica annosa, che ha provocato una prima sentenza di condanna dell'Italia da parte della Corte di giustizia dell'Unione europea, in data 28 gennaio 2020, per la violazione della direttiva 2011/7/UE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali; a seguito della predetta sentenza, la Commissione europea ha aperto una nuova fase di interlocuzione, nell'ambito della seconda fase della procedura d'infrazione Ue n. 2014/2143, in cui ha chiesto all'Italia la trasmissione di un monitoraggio con cadenza semestrale dei tempi di pagamento delle pubbliche amministrazioni. Sul punto, va ricordata la l. 30 dicembre 2018, n. 145, come novellata dal d.l. 6 novembre 2021, n. 152, che ha introdotto, per gli enti e organismi di cui all'art. 1, c. 2, l. 31 dicembre 2009, n. 196, diversi dalle amministrazioni dello Stato, misure tese a garantire sia il rispetto dei tempi di pagamento previsti dalla direttiva europea, sia lo smaltimento dello stock di debiti pregressi. Tra le riforme abilitanti del Pnrr, che l'Italia si è impegnata a realizzare in linea con le raccomandazioni della Commissione europea, è prevista la Riforma n. 1.11 relativa alla “Riduzione dei tempi di pagamento delle pubbliche amministrazioni e delle autorità sanitarie”. V. anche la circolare n. 17 del 7 aprile 2022 del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato del Mef.

(7) La sentenza n. 181/2015 fa giustizia dei dubbi che potevano sorgere sull'inquadramento delle anticipazioni previste dal d.l. n. 35/2013, in ragione di alcune ambiguità lessicali (con riferimento al piano di ammortamento e alla definizione di “pagamenti”) tipiche dei mutui, riportando a sistema la previsione legislativa; in particolare, facendo riferimento a debiti pregressi, le anticipazioni non potevano avere finalità di copertura, già previste all'epoca della loro assunzione; in secondo luogo, ma non certo per ultimo, l'interpretazione conforme a Costituzione imponeva di respingere la tesi della natura di mutuo dell'anticipazione, perché contraria all'art. 119, c. 6, Cost.

si raggiunge la finalità prevista, ossia di tamponare il deficit (momentaneo, sia pure ben più lungo della normale anticipazione di tesoreria), senza aggravare la situazione di disequilibrio dell'ente, “incoraggiandolo” a nuova spesa corrente con le risorse a ben altro destinate.

Tali concetti sono stati ribaditi anche dalla successiva sentenza n. 274/2017, per la quale «l'anticipazione di liquidità, per il suo carattere neutrale rispetto alla capacità di spesa dell'ente, deve essere finalizzata esclusivamente al pagamento dei debiti scaduti relativi a partite già presenti nelle scritture contabili di precedenti esercizi e non figurare come componente attiva del risultato di amministrazione» (8).

Anche per la decisione n. 4/2020 – che sottolinea l'interconnessione e interdipendenza dei tre parametri costituzionali di cui agli artt. 81, 117 e 119, “l'anomala utilizzazione delle anticipazioni di liquidità [...] finisce per ledere l'equilibrio del bilancio, il principio di sana gestione finanziaria e, contemporaneamente, viola la “regola aurea” contenuta nell'art. 119, c. 6, Cost., secondo cui l'indebitamento degli enti territoriali deve essere riservato a spese di investimento”; questo perché dette anticipazioni sono di carattere necessariamente eccezionale, e non possono sovvenire al finanziamento della spesa corrente ampliando l'indebitamento. La decisione individua altresì i principi sui quali si devono fondare le anticipazioni di cassa, le quali sono possibili soltanto (e ovviamente) a) nel caso di sofferenza della cassa; a seguito “di un rigoroso bilanciamento di interessi rilevanti in sede costituzionale e dell'Unione europea (9) c) sono “un ri-

(8) La sentenza ribadisce, inoltre, che il Fondo anticipazione di liquidità non può essere considerato una componente attiva del risultato di amministrazione, inerendo a profili debitori [...]” le anticipazioni di liquidità costituiscono elemento influente sulla sola cassa e non un cespite utilizzabile nella parte attiva del bilancio. La loro contabilizzazione in entrata amplia artificialmente le risorse disponibili consentendo spese oltre il limite del naturale equilibrio ed esonera, per di più, l'amministrazione dal porre doveroso rimedio al disavanzo effettivo oscurato dall'eccentrica operazione contabile. Ne deriva, tra l'altro, la mancata copertura delle spese per l'insussistenza dei cespiti in entrata e il conseguente squilibrio del bilancio di competenza, con conseguente aggravio per i risultati di amministrazione negativi provenienti dai precedenti esercizi” (punto 4 Considerato in diritto).

(9) In tal senso, la medesima decisione ricorda che le anticipazioni previste dal d.l. n. 35/2013 sono “derogatorie del Patto di stabilità interno e dei principi generali in materia di finanza pubblica” e che si tratta di principi comuni sia ai bilanci delle regioni che degli enti locali (sent. n. 18/2019)” e che non possono sovvenire ai doverosi accantonamenti del Fondo crediti di dubbia esigibilità (Fcde) che ha il fine di non far ricadere sull'equilibrio strutturale di bilancio la scarsa capacità di riscossione dell'ente, che è aspetto ben diverso dalle condizioni economico-sociali della comunità amministrata, le quali devono essere risolte con meccanismi di carattere solidaristico: “È in ordine al deficit strutturale imputabile alle caratteristiche socio-economiche della collettività e del territorio, e non alle patologie organizzative, che deve essere rivolto l'intervento diret-

medio contingente, non riproducibile serialmente nel tempo e inidoneo a risanare bilanci strutturalmente in perdita”. Queste sono le funzioni delle anticipazioni, e non altre. In tal senso, varie disposizioni normative sono intervenute, nel tempo, per evitare “iniezioni di liquidità” in organismi partecipati da enti pubblici ormai in stato di irreversibile decozione, come, ad esempio, il d.l. n. 78/2010 e, più di recente, l’art. 14, c. 5, Tusp, salvo circoscritte eccezioni.

Infine, ma non certo per ultima, la decisione n. 80 del 2021, che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo, per violazione degli artt. 81, 97, c. 1, 119, c. 6, Cost., l’art. 39-ter, cc 2 e 3, d.l. n. 162/2019, convertito con modificazioni dalla l. n. 8/2020, che prevede l’obbligatorio accantonamento al Fondo anticipazioni di liquidità (Fal) di un importo pari all’ammontare complessivo delle anticipazioni incassate negli esercizi precedenti e non ancora rimborsate nel corso dell’esercizio 2019 (10). La decisione ha ritenuto che le norme censurate dalla Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Puglia, nel consentire di ripagare un debito (gli oneri di restituzione della quota annuale) con lo stesso debito (l’anticipazione di liquidità), produce un fittizio miglioramento del risultato di amministrazione, con l’effetto – da un lato – di esonerare l’ente locale dal rientro dal deficit e dall’altro di liberare ulteriori spazi di spesa, che potrebbero essere indebitamente destinati all’ampliamento di quella corrente. Nel solco dei molti precedenti per i quali la violazione dei principi in materia di bilancio e della finanza pubblica non rimane confinata ad aspetti meramente “formali” e ragionieristici, la Corte sottolinea che il riassorbimento dei disavanzi in archi temporali lunghi e differenziati, ben oltre il ciclo di bilancio ordinario, viola altresì i principi di responsabilità del mandato elettivo e di equità intergenerazionale, poiché da un lato consente di differire l’accertamento dei risultati, ivi compresa l’indicazione di idonee coperture, oltre la data di cessazione del mandato stesso, e dall’altro comporta il trasferimento dell’onere del debito e del disavanzo dalla generazione che ha goduto dei vantaggi della spesa corrente a quelle successive.

5. Conclusioni

La sentenza in commento, dunque, ribadisce i principi già propri della giurisprudenza e li salda nel nucleo che ha ispirato gli articoli costituzionali riguardanti la finanza pubblica, collegati ai diritti fondamentali della collettività tutta e ai principi e di responsabilità dei pubblici amministratori che li devono applicare; tali principi impongono una visione del bilancio

to dello Stato. Le risorse necessariamente stanziare per tali finalità – proprio in virtù dei superiori precetti costituzionali – devono essere prioritariamente destinate dallo Stato alle situazioni di accertato squilibrio strutturale dei bilanci degli enti locali” (punto 6 Considerato in diritto).

(10) Su cui, E. Di Carpegna Brivio, *La Corte costituzionale torna sul Fondo anticipazioni di liquidità (Fal)*, in <www.dirittoeconomi.it>, 5 maggio 2021.

non limitata all’esercizio di riferimento, ma volta ad una programmazione di medio-lungo termine, spesso lontana dall’ottica dei decisori politici, incentrati sulla ricerca del consenso immediato e sulla miope visione di accontentare gli elettori. Dal principio di responsabilità si è allontanata anche la recente legislazione in materia di responsabilità amministrativa, improntata alla deresponsabilizzazione degli amministratori, in nome di una non ben precisata esigenza di celerità e in patente contrasto sia con i principi costituzionali di cui all’art. 97 Cost., sia con l’art. 325 del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea.

1 – Corte costituzionale, sentenza 4 gennaio 2024; Pres. Barbera, Rel. D’Alberti; Corte dei conti, Sezioni riunite per la Regione Siciliana c. Regione Siciliana.

Contabilità dello Stato e pubblica in genere – Sanità pubblica – Finanziamento – Fondo sanitario regionale – Livelli essenziali di assistenza (Lea) – Armonizzazione dei bilanci pubblici – Coordinamento della finanza pubblica – “Perimetro sanitario” – Norme della Regione Siciliana – Agenzia regionale per la protezione dell’ambiente (Arpa) – Illegittimità costituzionale.

Cost., art. 117, cc. 2, lett. e) e 3; l. reg. Siciliana 3 maggio 2001, n. 6, disposizioni programmatiche e finanziarie per l’anno 2001, art. 90, c. 10; l. 30 dicembre 2004, n. 311, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2005), art. 1, c. 174; 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 l. 5 maggio 2009, n. 42, art. 20; l. reg. Siciliana 7 maggio 2015, n. 9, disposizioni programmatiche e correttive per l’anno 2015, legge di stabilità regionale, art. 58, c. 2; l. 28 giugno 2016, n. 132, istituzione del Sistema nazionale a rete per la protezione dell’ambiente e disciplina dell’Istituto superiore per la protezione e la ricerca ambientale, art. 1.

Dichiara l’illegittimità costituzionale dell’art. 90, c. 10, l. reg. Siciliana n. 6/2001, come sostituito dall’art. 58, c. 2, l. reg. Siciliana n. 9/2015 – che prevedeva, nel testo vigente ratione temporis, che tutte le spese per il funzionamento all’Agenzia regionale per la protezione ambientale (Arpa) siciliana potessero trovare copertura, in maniera indistinta, nel Fondo sanitario regionale – per violazione dell’art. 117, c. 2, lett. e), Cost., relativo alla competenza legislativa esclusiva dello Stato in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, in relazione alla norma interposta di cui all’art. 20 d.lgs. n. 118/2011 (la quale richiede alle regioni di garantire, nell’ambito del bilancio, un’esatta perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del proprio servizio sanitario regionale, stabilendo così le condizioni indefettibili nella individuazione e allocazione delle risorse inerenti ai livelli essenziali delle prestazioni, al fine di

evitare opacità contabili e indebite distrazioni dei fondi destinati alla garanzia dei Lea), e dell'art. 117, c. 3, Cost., in materia di coordinamento della finanza pubblica, in virtù dei vincoli derivanti dal piano di rientro dal disavanzo sanitario che non consentono spese sanitarie ulteriori rispetto a quelle inerenti ai livelli essenziali. (1)

Considerato in diritto – 1. La Corte dei conti, Sezioni riunite per la Regione Siciliana, nell'ambito del giudizio di parificazione del rendiconto della Regione per l'esercizio 2020, solleva questioni di legittimità costituzionale dell'art. 90, c. 10, l. reg. Siciliana n. 6/2001, nel testo modificato dall'art. 58, c. 2, l. reg. Siciliana n. 9/2015, in riferimento agli artt. 81, 97, c. 1, 117, cc. 2, lett. e), e 3, e 119, c. 1, Cost.

La disposizione censurata dispone l'assegnazione all'Arpa regionale per la protezione ambientale (Arpa o Agenzia) siciliana di una quota di finanziamento ordinario annuale delle risorse del Fondo sanitario regionale (Fsr), determinata nell'importo di 29 milioni di euro (da iscrivere sul capitolo di bilancio 413372), per svolgere attività tecniche istituzionali e di controllo obbligatorie.

Il rimettente denuncia la violazione del principio generale di coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'art. 117, c. 3, Cost., poiché l'art. 90, c. 10, l. reg. Siciliana n. 6/2001 qualificerebbe la spesa per il finanziamento dell'Arpa alla stregua di una spesa sanitaria mediante l'inclusione nel perimetro sanitario, senza ricollegare tale quantificazione a prestazioni effettivamente afferenti ai Lea.

La disposizione censurata sarebbe, altresì, in contrasto con l'art. 117, c. 2, lett. e), Cost., in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, in relazione all'art. 20 del d.lgs. n. 118/2011, che definisce il trattamento contabile delle risorse destinate al finanziamento dei singoli servizi sanitari regionali; il rimettente richiama, in proposito, la giurisprudenza costituzionale riguardante il "perimetro sanitario", che ha stabilito le condizioni, non derogabili dalla legislazione regionale, per l'individuazione e l'allocazione delle risorse destinate a garantire i Lea.

Inoltre, il giudice dubita della compatibilità della disposizione censurata con gli *a quo* artt. 81, 97, c. 1, e 119, c. 1, Cost., disciplinanti il principio dell'equilibrio dei bilanci pubblici. Attraverso la disposizione censurata, la Regione Siciliana realizzerebbe un'operazione che, a fronte della diminuzione delle risorse per i Lea, amplierebbe la capacità di spesa nel settore non sanitario, cioè ordinario, del bilancio regionale.

2. In via preliminare, va ribadito quanto affermato nell'ordinanza di cui è stata data lettura in udienza,

(1) Segue la nota di G. Giuliano, *Finanziamento sanitario regionale ed erogazione dei Livelli essenziali di assistenza in relazione ai principi di armonizzazione dei bilanci pubblici e di coordinamento della finanza pubblica*.

allegata al presente provvedimento, sull'inammissibilità dell'intervento del Procuratore generale della Corte dei conti, in quanto soggetto diverso rispetto al Presidente di sezione titolare della Procura generale presso la Sezione giurisdizionale d'appello per la Regione Siciliana, a cui va riconosciuta la qualità di parte nel giudizio *a quo*.

3. Sempre in via preliminare, non sussistono le condizioni per disporre la restituzione degli atti al giudice *a quo*, affinché tenga conto delle modifiche alla disposizione censurata apportate dalla l. reg. Siciliana n. 2/2023.

La nuova formulazione dell'art. 90, c. 10, l. reg. Siciliana n. 6/2001 prevede ora l'assegnazione all'Arpa di un "contributo annuale di funzionamento indistinto" (lett. a) pari a 7 milioni di euro e di un "contributo annuale per il triennio 2023-2025 a valere sul fondo sanitario regionale" (lett. b), per il perseguimento di obiettivi correlati ai Lea, dell'importo massimo di 24 milioni di euro annui.

Tale modifica, tuttavia, non influisce sulla rilevanza delle questioni sollevate nel giudizio *a quo*, poiché per la corretta determinazione del risultato di amministrazione dell'esercizio finanziario 2020 vengono in rilievo le previsioni vigenti *pro tempore*, tra le quali la disposizione regionale nella sua formulazione oggetto di censura da parte del rimettente (in termini, in una ipotesi analoga, v. la sent. n. 233/2022).

4. Nel merito, ragioni di ordine logico inducono a trattare per prima la questione sollevata in riferimento alla competenza legislativa esclusiva dello Stato di cui all'art. 117, c. 2, lett. e), Cost., in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, in relazione alla norma interposta sul "perimetro sanitario" di cui all'art. 20 del d.lgs. n. 118/2011.

La questione è fondata.

4.1. L'art. 20, c. 1, d.lgs. n. 118/2011 richiede alle regioni di garantire, nell'ambito del bilancio, "un'esatta perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del proprio servizio sanitario regionale", al dichiarato "fine di consentire la confrontabilità immediata fra le entrate e le spese sanitarie iscritte nel bilancio regionale e le risorse indicate negli atti" di programmazione finanziaria sanitaria. Per conseguire tale obiettivo, nello stesso comma 1 si prescrive l'adozione di un'articolazione di capitoli di bilancio che consenta di garantire "separata evidenza" delle grandezze ivi tipizzate, la prima delle quali, nella Sezione A) "[e]ntrate" (lett. a), indica il "finanziamento sanitario ordinario corrente quale derivante" dalle richiamate fonti di programmazione, cui corrisponde, alla lett. a) della Sezione B) "[s]pesa", la "spesa sanitaria corrente per il finanziamento dei Lea". Per il perimetro sanitario così portato ad evidenza, sono poi fissate specifiche regole contabili che, come enuncia il successivo comma 2, sono volte a "garantire effettività al finanziamento dei livelli di assistenza sanitaria".

4.2. Questa Corte ha rammentato, nella sentenza n. 132/2021, che il citato art. 20 "stabilisce condizioni

indefettibili nella individuazione e allocazione delle risorse inerenti ai livelli essenziali delle prestazioni”, da cui scaturisce “l’impossibilità di destinare risorse correnti, specificamente allocate in bilancio per il finanziamento dei Lea, a spese, pur sempre di natura sanitaria, ma diverse da quelle quantificate per la copertura di questi ultimi”. Con l’unica eccezione, prevista dall’art. 30, c. 1, terzo periodo, dello stesso d.lgs. n. 118/2011, a favore di regioni che, gestendo “in maniera virtuosa ed efficiente le risorse correnti destinate alla garanzia dei Lea”, nonché “conseguendo sia la qualità delle prestazioni erogate, sia i risparmi nel bilancio”, “poss[on]o legittimamente mantenere i risparmi ottenuti e destinarli a finalità sanitarie più ampie”.

In tale contesto, “è fondamentale la determinazione e il costante aggiornamento in termini finanziari delle risorse vincolate all’erogazione dei Lea in favore di tutti coloro che si trovano sul territorio delle diverse Regioni”» (sent. n. 91/2020).

Dunque, la norma interposta “è specificamente funzionale, coerentemente con la rubrica della stessa (Trasparenza dei conti sanitari e finalizzazione delle risorse al finanziamento dei singoli servizi sanitari regionali), a evitare opacità contabili e indebite distrazioni dei fondi destinati alla garanzia dei Lea” (sent. n. 233/2022).

4.3. La disposizione censurata, nel prevedere che tutte le spese per il funzionamento dell’Agenzia potessero trovare copertura, in maniera indistinta, nel Fondo sanitario regionale, si pone in contrasto con la norma interposta di cui al menzionato art. 20, poiché, nel testo vigente *ratione temporis*, assegnava risorse all’Arpa in maniera indiscriminata, senza distinguere tra quelle necessarie a garantire le prestazioni afferenti ai Lea e quelle destinate a prestazioni dell’Agenzia di natura non sanitaria, come tali non finanziabili attraverso il Fondo sanitario regionale.

4.4. La Regione Siciliana sostiene che le risorse economiche assegnate all’Arpa rappresenterebbero “un semplice trasferimento di risorse”, già destinate a coprire spese riguardanti il settore sanitario, dall’Azienda pubblica di servizi alla persona (Asp) all’Arpa. Ciò in quanto il d.l. n. 496/1993, come convertito, aveva previsto che l’istituzione delle agenzie regionali ambientali avvenisse “senza oneri aggiuntivi per le regioni” (art. 3, c. 2) e che a tali agenzie fossero attribuite le funzioni per la protezione dell’ambiente e le corrispondenti risorse finanziarie un tempo spettanti alle aziende sanitarie locali (art. 3, c. 1, primo periodo).

Tale circostanza, tuttavia, non è conferente rispetto alle questioni di legittimità costituzionale sollevate dal giudice contabile, poiché non esime la Regione Siciliana dall’obbligo di individuare una correlazione tra le risorse assegnate all’Arpa e i Lea. L’armonizzazione dei bilanci pubblici, infatti, è materia di competenza esclusiva dello Stato che non può subire deroghe territoriali, neppure all’interno delle

autonomie speciali costituzionalmente garantite (tra le molte, sent. n. 80/2017).

4.5. Per le medesime considerazioni, non è significativa l’affermazione della Regione circa l’asserita esistenza di numerose leggi regionali (comprese quelle delle regioni attualmente sottoposte, al pari di quella Siciliana, ai piani di rientro) che tuttora prevederebbero un analogo finanziamento delle agenzie per la protezione dell’ambiente in larga parte alimentato dal Fsr.

4.6. Non è neppure dirimente l’analisi, svolta nelle difese della Regione, delle numerose funzioni assegnate dalla legislazione statale all’Arpa, al fine di dimostrare che l’Agenzia svolge talune attività afferenti al settore sanitario, comprese quelle necessarie per il raggiungimento dei Lea, come tali finanziabili attraverso il Fsr.

Infatti, l’assegnazione all’Arpa di funzioni non riferibili esclusivamente alla protezione dell’ambiente e riguardanti anche l’ambito sanitario non può giustificare il mancato rispetto della citata disciplina statale sul “perimetro sanitario”, che impone di individuare puntualmente le risorse destinate a garantire i Lea, a pena di violazione dell’art. 117, c. 2, lett. e), Cost., in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici.

4.7. Inoltre, il legislatore siciliano, dopo l’adozione dell’ordinanza di rimessione della Corte dei conti, ha radicalmente modificato la disposizione censurata, innovando – con l’art. 4 della l. reg. Siciliana n. 2/2023 – la pregressa disciplina sul finanziamento dell’Arpa e prevedendo un contributo ordinario di funzionamento di tale Agenzia che si aggiunge a quello gravante sul Fsr. Significativamente, è ora stabilito che la parte di risorse assegnate all’Agenzia a valere sul Fondo sanitario regionale debba essere destinata al “perseguimento degli obiettivi di prevenzione primaria correlati ai determinanti ambientali e climatici associati direttamente e indirettamente alla prevenzione e al controllo dei rischi sanitari correlati all’erogazione dei Lea e al finanziamento dei costi per prestazioni che abbiano tali caratteristiche sulla base degli indirizzi dettati dalla Giunta regionale su base triennale”.

Dunque, anche dallo *ius superveniens* di cui all’art. 4 della l. reg. Siciliana n. 2/2023, che ha riscritto l’art. 90, c. 10, l. reg. Siciliana n. 6/2001, si evince che il precedente enunciato normativo era sprovvisto della necessaria correlazione tra le risorse assegnate all’Arpa a valere sul Fondo sanitario regionale e i Lea.

Ne consegue la fondatezza della questione sollevata dalle Sezioni riunite della Corte dei conti in riferimento all’art. 117, c. 2, lett. e), Cost.

5. Parimenti fondata è la questione sollevata in riferimento all’art. 117, c. 3, Cost.

5.1. Va rammentato che la Regione Siciliana è sottoposta ai vincoli del piano di rientro dal disavanzo sanitario e, di conseguenza, nel suo bilancio non possono essere previste spese sanitarie ulteriori rispetto a quelle inerenti ai livelli essenziali.

Infatti, come costantemente affermato da questa Corte, anche nei confronti della stessa Regione Siciliana (sent. n. 172/2018), l'assoggettamento a tali vincoli impedisce la possibilità di incrementare la spesa sanitaria per motivi non inerenti alla garanzia delle prestazioni essenziali e per esborsi, dunque, non obbligatori (sent. n. 162/2022, nn. 142 e 36/2021 e n. 166/2020).

È stato, altresì, chiarito che i predetti vincoli in materia di contenimento della spesa pubblica sanitaria costituiscono espressione di un principio fondamentale di coordinamento della finanza pubblica (tra le tante, sent. n. 36/2021, nn. 130 e 62/2020 e n. 197/2019).

Dunque, in costanza del piano di rientro, rimane inibita alla Regione, nell'esercizio della competenza concorrente in materia di tutela della salute, la possibilità di introdurre prestazioni comunque afferenti al settore sanitario ulteriori e ampliative rispetto a quelle previste per il raggiungimento dei Lea.

5.2. Alla luce della giurisprudenza di questa Corte, l'assunzione a carico del bilancio della Regione Siciliana – impegnata nel piano di rientro dal disavanzo – di oneri non destinati all'erogazione dei Lea si pone in contrasto con gli obiettivi di risanamento del piano e viola il principio di contenimento della spesa pubblica sanitaria, quale principio di coordinamento della finanza pubblica e, in definitiva, l'art. 117, c. 3, Cost.

6. Deve, pertanto, essere dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 90, c. 10, l. reg. Siciliana n. 6/2001.

Finanziamento sanitario regionale ed erogazione dei Livelli essenziali di assistenza in relazione ai principi di armonizzazione dei bilanci pubblici e di coordinamento della finanza pubblica

La Corte costituzionale è tornata a pronunciarsi sulle disposizioni emanate dalla Regione Siciliana nell'ambito del finanziamento sanitario regionale e delle spese necessarie a garantire le prestazioni afferenti ai Livelli essenziali di assistenza (Lea) in riferimento alla violazione dei principi fondamentali (1) in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici ai sensi

dell'art. 117, c. 2, lett. e), Cost (2), in relazione alla “norma interposta” di cui all'art. 20 d.lgs. n. 118/2011, e di coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'art. 117, c. 3, Cost. (3).

(2) Tra le ultime, Corte cost. n. 233/2022 che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo, per violazione dell'art. 117, c. 2, lett. e) ed m), Cost., l'art. 6 della l. reg. Siciliana n. 3/2016 che – con riguardo al prestito sottoscritto tra il Ministero dell'economia e la Regione Siciliana, finalizzato all'estinzione dei debiti contratti sui mercati finanziari e dei debiti commerciali cumulati fino al 31 dicembre 2005 – autorizza la copertura delle quote residue di capitale e interessi, a decorrere dal 2016, mediante il Fondo sanitario. La disposizione censurata (a seguito della questione di legittimità costituzionale sollevata, in via incidentale, dalla Corte dei conti, Sezioni riunite in sede giurisdizionale, in speciale composizione) viola la competenza esclusiva statale, nella materia dell'armonizzazione dei bilanci pubblici (art. 117, c. 2, lett. e, Cost.), considerato che correla ad una entrata specificatamente sanitaria, come il Fondo sanitario, una spesa invece estranea a tale ambito, alterando così la struttura del perimetro sanitario prescritto dall'art. 20 d.lgs. n. 118/2011; inoltre, la disposizione in esame viola la competenza esclusiva statale nella materia della determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni (art. 117, c. 2, lett. m, Cost.), poiché all'onere per la restituzione del prestito allo Stato – che rappresenta spesa non sanitaria – è data copertura con le specifiche risorse destinate alle spese correnti per il finanziamento e la garanzia dei Lea, distraendole così dalla loro originaria finalità. Su di essa, C. Chiappinelli, *Rilevanza costituzionale della perimetrazione contabile sanitaria a tutela dei livelli essenziali di assistenza*, in <www.rivistaiusetsalus.it>, 30 dicembre 2022.

(3) Tra le ultime, Corte cost. n. 76/2023, che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo, per violazione dell'art. 117, c. 3, Cost., l'art. 13, c. 55, secondo periodo, l. reg. Siciliana n. 13/2022 che prevede che per l'anno 2022 i trasferimenti *extra-budget* in favore dei soggetti privati convenzionati con il Servizio sanitario regionale siano calcolati sul consolidato dell'anno 2019. Ad avviso della Corte, il principio della programmazione della spesa sanitaria – che si è progressivamente imposto nella legislazione sanitaria, allo scopo di realizzare un contenimento della spesa pubblica ed una razionalizzazione del sistema sanitario (cfr. Corte cost. n. 248/2011 e n. 200/2005; tra le altre, n. 94/2009 e n. 257/2007) – va ascritto alla categoria dei principi che, nella materia del coordinamento della finanza pubblica, vincolano anche le autonomie speciali, allo scopo di realizzare un contenimento della spesa pubblica e una razionalizzazione del sistema sanitario. L'attuale quadro ordinamentale impone che le regioni sono tenute a cooperare al raggiungimento di un delicato punto di equilibrio tra l'esigenza di assicurare i livelli essenziali di assistenza sanitaria e quella di garantire una più efficiente ed efficace spesa pubblica, anch'essa orientata al perseguimento dell'interesse pubblico. Le disposizioni del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 502, e s.m.i., si configurano quali norme di principio della legislazione statale dirette a garantire a ciascun individuo il diritto alla salute come un diritto costituzionale condizionato nella sua concretizzazione nei termini delineati dal legislatore ordinario. Il bilanciamento dell'interesse tutelato del diritto alla salute con gli altri interessi costituzionalmente protetti deve essere realizzato dal legislatore alla luce dei limiti oggettivi derivanti dalle risorse organizzative e finanziarie di cui si dispone al momento. In tale contesto, le (eventuali) prestazioni eccedenti il programma preventivo concordato possono essere remunerate secondo il meccanismo della regressione tariffaria ovvero di riduzione delle tariffe all'aumento delle prestazioni erogabili (art. 8-*quinquies*, c. 2, lett. e-*bis*). Nella sentenza citata, la Corte costituzionale ha, inoltre, dichiarato costituzionalmente illegittimo, per violazione dell'art. 117, c. 3,

(1) La riforma costituzionale del 2012 ha modificato, tra le altre cose, l'art. 117 Cost., in tema di riparto della funzione legislativa fra Stato e regioni, prevedendo che la materia relativa all'“armonizzazione dei bilanci pubblici” fosse ricondotta alla potestà legislativa esclusiva dello Stato (c. 2), mentre quella del “coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” rimanesse oggetto di potestà legislativa concorrente (c. 3). Sull'inquadramento generale del riparto competenziale in relazione ai principi di armonizzazione dei bilanci pubblici e di coordinamento della finanza pubblica, v. E. Tomassini, *Il difficile cammino delle autonomie territoriali nel riparto competenza dell'art. 117, secondo comma, lett. e), e terzo comma della Costituzione*, in questa *Rivista*, 2023, 2, 7.

Prima di esaminare il percorso logico-giuridico seguito dalla Corte nella sentenza in commento, occorre ripercorre, brevemente, gli esiti della sentenza n. 172/2018, con cui la Consulta ha dichiarato costituzionalmente illegittimo, per violazione dell'art. 117, c. 3, Cost., l'art. 54 della l. reg. Siciliana 11 agosto 2017, n. 16, che aggiunge i cc. 2-ter e 2-quater all'art. 90 della l. reg. Siciliana n. 6/2001, qualificando l'Agenzia regionale per la protezione dell'ambiente (Arpa) quale ente del settore sanitario.

L'attribuzione all'Arpa della natura di ente sanitario viola il principio di contenimento della spesa pubblica sanitaria, da ritenersi direttamente connesso al principio di coordinamento della finanza pubblica – sulla base di quanto già rilevato, in molteplici occasioni, dalla Corte, – considerato che l'autonomia legislativa concorrente delle regioni nel settore della tutela della salute ed in particolare nell'ambito della gestione del servizio sanitario può incontrare limiti alla luce degli obiettivi della finanza pubblica e del contenimento della spesa (*ex multis*, n. 203/2008 e n. 193/2007). La conclusione a cui è pervenuta la Corte trova fondamento sotto un duplice profilo: da un lato, le funzioni di competenza dell'Arpa sono solo in minima parte riconducibili a funzioni sanitarie *stricto sensu* e, anche alla luce dei principi posti dalla l. n. 132/2016, il sistema complessivo (finanziamento, qualificazione e controllo) delle agenzie ambientali deve considerarsi nettamente distinto da quello degli enti del settore sanitario; dall'altro, l'inserimento di un ente, estraneo alle prestazioni di assistenza sanitaria, nel novero degli enti sanitari, implicando l'assunzione a carico del bilancio regionale di oneri aggiuntivi in contrasto con gli obiettivi di risanamento del Piano di rientro (a cui è sottoposta la Regione Siciliana), viola il principio di contenimento della spesa pubblica sanitaria, tanto più che la materia di assistenza sanitaria rientra tra quelle rispetto alle quali la regione può esercitare la propria competenza legislativa entro i li-

Cost., l'art. 13, c. 91, l. reg. Siciliana n. 13/2022, nella parte in cui prevede che la procedura di stabilizzazione ivi prevista possa avvenire “anche in deroga” (anziché “in coerenza”) con il piano triennale di fabbisogno di personale, nella parte in cui consente la stabilizzazione di personale diverso da quello sanitario e socio-sanitario, nonché nella parte in cui prevede che i diciotto mesi di servizio debbano essere maturati alla data del 31 dicembre 2022, anziché nel diverso termine previsto dalla normativa statale vigente *pro tempore*. Per la Corte, l'art. 1, c. 268, lett. b), l. 30 dicembre 2021, n. 234, costituisce previsione diretta a contenere la spesa pubblica per il personale entro limiti ragionevoli, da ricondurre ai principi fondamentali della materia del coordinamento della finanza pubblica, e, dunque, vincolante anche per le autonomie speciali. Il legislatore regionale, dunque, non poteva incidere sui profili delineati dal legislatore statale (che ha individuato il punto di equilibrio fra opposte esigenze tramite la fissazione di tre criteri: 1) coerenza con il piano triennale dei fabbisogni del personale; 2) limite soggettivo (quanto ai ruoli sanitario e socio-sanitario); 3) limite temporale), in quanto – valorizzando la norma interposta – è consentito soltanto di dare attuazione alla procedura prevista dalla normativa statale nel rispetto dei limiti da essa indicati.

miti dei principi e degli interessi generali delineati dalla legislazione statale.

Con riferimento alla sentenza in esame, occorre preliminarmente evidenziare che l'instaurazione del giudizio di legittimità costituzionale (in via incidentale) è stato sollevato dalla Corte dei conti, Sezioni riunite per la Regione Siciliana, nel giudizio di parificazione del rendiconto regionale per l'esercizio finanziario 2020, con ord. n. 1/2023/Pari, iscritta al n. 41 del reg. ord. 2023 (4).

Nell'ambito del giudizio in esame è intervenuto anche il Procuratore generale della Corte dei conti che, nel richiamare le pronunce della Consulta (nn. 184 e 90/2022) – che hanno affermato l'ammissibilità dell'intervento del Procuratore generale della Corte dei conti – evidenzia che l'esito del giudizio di legittimità costituzionale sarebbe suscettibile di incidere sul potere del Pubblico ministero contabile di agire in giudizio per la tutela degli interessi dell'intera collettività alla corretta gestione delle risorse pubbliche e, in particolare, sul potere di impugnare la decisione di parificazione del rendiconto generale regionale (5). Tut-

(4) La legittimazione della Corte dei conti quale giudice *a quo* – nel sollevare questione di legittimità costituzionale, ai sensi dell'art. 1 l. cost. 9 febbraio 1948, n. 1 e dell'art. 23 l. 11 marzo 1953, n. 87 – nell'ambito dello svolgimento delle funzioni di parificazione dei rendiconti regionali, a norma dell'art. 1, c. 5, d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modificazioni dall'art. 1, c. 1, l. 7 dicembre 2012, n. 231, è stata costantemente ammessa dalla Corte costituzionale in plurime occasioni (*ex multis*, n. 181/2015, n. 89/2017, n. 196/2018, nn. 138 e 146/2019, nn. 112 e 244/2020, nn. 215 e 235/2021, n. 253/2022). Ad avviso della Consulta, “la Corte dei conti, in sede di giudizio di parificazione del bilancio, è legittimata a promuovere questione di legittimità costituzionale avverso le disposizioni di legge che determinano, nell'articolazione e nella gestione del bilancio stesso, effetti non consentiti dai principi posti a tutela degli equilibri economico-finanziari e dagli altri precetti costituzionali, che custodiscono la sana gestione finanziaria, giacché, nella parifica del rendiconto regionale, ricorrono integralmente tutte le condizioni per le quali è ammessa la possibilità di sollevare questione di legittimità costituzionale in via incidentale, in una situazione analoga a quella in cui si trova un qualsiasi giudice (ordinario o speciale), allorché procede a raffrontare i fatti e gli atti dei quali deve giudicare alle leggi che li concernono” (Corte cost. n. 215/2021, punto 4 del *Considerato in diritto*).

(5) Con la sentenza n. 90/2022 viene affermato che nel giudizio per conflitto di attribuzione tra enti, di norma, non è ammesso l'intervento di soggetti estranei da quelli legittimati a promuovere il conflitto o a resistervi; tuttavia, non può escludersi la possibilità che l'oggetto del conflitto sia tale da coinvolgere, in modo immediato e diretto, situazioni soggettive di terzi, il cui pregiudizio o la cui salvaguardia dipendono dall'esito del conflitto (precedenti: Corte cost. n. 259/2019, n. 230/2017, n. 107/2015). In tale prospettiva, l'intervento del Procuratore generale della Corte dei conti è ammissibile, anche se svolto personalmente senza alcun patrocinio, poiché la previsione generale dell'art. 20, c. 2, l. 11 marzo 1053, n. 87 deve essere intesa che, a differenza di quanto è specificamente previsto per il Governo (rappresentato dall'Avvocato generale dello Stato) e per le altre parti (che possono affidare la propria rappresentanza e difesa soltanto ad avvocati abilitati al patrocinio innanzi alla Corte di cassazione), per gli organi dello Stato e

tavia, l'intervento del Procuratore generale della Corte dei conti è stato ritenuto inammissibile, in quanto soggetto diverso rispetto al Presidente di sezione titolare della Procura generale presso la Sezione giurisdizionale d'appello per la Regione Siciliana, a cui va riconosciuta, nel caso di specie, la qualità di parte nel giudizio *a quo*.

La Corte ha trattato *in primis*, per ragioni di ordine logico, la questione sollevata in riferimento alla competenza legislativa esclusiva dello Stato di cui all'art. 117, c. 2, lett. e), Cost., in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, in relazione alla "norma interposta" sul "perimetro sanitario" di cui all'art. 20 d.lgs. n. 118/2011 (6).

per le regioni non è richiesta una difesa professionale (precedenti: Corte cost. n. 43/2019, n. 252/2013). Su di essa (Corte cost., 11 aprile 2022, n. 90, in questa *Rivista*, 2022, 3, 191, con nota di A. Di Renzo, *La Corte costituzionale annulla la sentenza con la quale la Corte dei conti aveva accertato la responsabilità amministrativa dei consiglieri regionali di una regione autonoma che avevano votato a favore dell'approvazione di una delibera di ricapitalizzazione di società per azioni a totale partecipazione pubblica*), e in dottrina V. Carucci, *Conflitto intersoggettivo da atto giurisdizionale e garanzia di irresponsabilità dei consiglieri regionali ex art. 122, c. 4, della Costituzione. Spunti di riflessione a partire dalla sentenza della Corte costituzionale n. 90/2022*, *ibidem*, 2, 80.

La legittimazione ad intervenire del Procuratore generale della Corte dei conti viene ulteriormente ribadita e specificata da Corte cost. n. 184/2022, poiché, nel giudizio in esame, l'oggetto immediato del conflitto è una decisione delle Sezioni riunite della Corte dei conti in speciale composizione, adottata all'esito di un giudizio instaurato per effetto del ricorso del pubblico ministero contabile avverso una decisione di parificazione. Inoltre, nella sentenza citata, la Corte costituzionale riconosce, sempre in armonia con la giurisprudenza costituzionale, l'ammissibilità dell'intervento del Procuratore generale della Corte dei conti quale ricorrente nel giudizio di parificazione e, più in generale, quale rappresentante – ai sensi dell'art. 12, c. 2, d.lgs. n. 174/2016 (codice giustizia contabile) – del pubblico ministero innanzi alle sezioni giurisdizionali d'appello della Corte dei conti e, quindi, parte nel giudizio la cui decisione è oggetto del conflitto. Su di essa, Corte cost., 22 luglio 2022, n. 184, *ibidem*, 4, 187, con nota di L. D'Ambrosio, *La parifica dei rendiconti regionali: certezza dei saldi*, e in dottrina P. Santoro, *Dall'ausiliarità all'autonomia del giudizio di parifica. Luci e ombre della sentenza costituzionale n. 184/2022 su conflitto di attribuzione*, *ibidem*, 37.

(6) Con riferimento alla qualificazione di "norma interposta" si richiama Corte cost. n. 348/2007 punto 4.5 del *Considerato in diritto*, secondo cui "La struttura della norma costituzionale [art. 117], [...] si presenta simile a quella di altre norme costituzionali, che sviluppano la loro concreta operatività solo se poste in stretto collegamento con altre norme, di rango sub-costituzionale, destinate a dare contenuti ad un parametro che si limita ad enunciare in via generale una qualità che le leggi in esso richiamate devono possedere. Le norme necessarie a tale scopo sono di rango subordinato alla Costituzione, ma intermedio tra questa e la legge ordinaria". Per E. Tomassini, *op. cit.*, le "norme interposte" costituiscono "una tecnica interpretativa che la dottrina costituzionalista conosce da tempo, soprattutto di fronte a quelle "materie" che tali non sono, configurandosi, piuttosto, come "funzioni"; per cui, in presenza di un perimetro sfuggente, la giurisprudenza costituzionale ha elaborato nuovi strumenti ermeneutici soprattutto di carattere teleologico, con

Il ragionamento logico-giuridico della Corte trova fondamento nel contesto ordinamentale e giurisprudenziale in cui si incardina l'art. 20 del decreto citato. Le disposizioni sul "perimetro sanitario" pongono un vincolo di destinazione delle risorse pubbliche al finanziamento dei livelli essenziali di assistenza, mediante la prioritaria finalità di individuare l'area del bilancio regionale costituita dalle entrate destinate al finanziamento delle spese riconducibili al vincolo dell'art. 117, c. 2, lett. m), Cost., evitando così opacità contabile e indebite distrazioni dei fondi destinati alla garanzia dei Lea (7). In tale ottica, l'art. 20, c. 1, d.lgs. n. 118/2011, richiede alle regioni di garantire, nell'ambito del bilancio regionale, un'esatta perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del proprio servizio sanitario regionale, al fine di consentire la confrontabilità immediata fra le entrate e le spese sanitarie iscritte nel bilancio regionale e le risorse indicate negli atti di programmazione finanziaria sanitaria; per conseguire tale obiettivo, la disposizione citata impone alle regioni l'adozione di un'articolazione di capitoli di bilancio che consenta di garantire "separata evidenza" di grandezze ivi tipizzate. Il successivo c. 2 enuncia specifiche regole contabili teleologicamente finalizzate a "garantire effettività al finanziamento dei livelli di assistenza sanitaria", prevedendo che le regioni accertano ed impegnano nel corso dell'esercizio l'intero importo corrispondente al finanziamento sanitario corrente, ivi compresa la quota premiale condizionata alla verifica degli adempimenti regionali, e le quote di finanziamento sanitario vincolate o finalizzate, nonché l'intero importo corrispondente al finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso (8).

L'art. 20 costituisce, quindi, "parametro interposto di costituzionalità" diretto a garantire, da un lato, la trasparenza sulle quantità e modalità di impiego di risorse destinate ai Lea, dall'altro, la loro erogazione nel tempo "assicurando il necessario delicato bilanciamento tra tutela della salute (art. 32 Cost.) ed equilibrio finanziario (artt. 81 e 119 Cost.). In tale ottica,

la conseguenza di restringere l'ambito competenziale regionale. In tale direzione operano le norme interposte, definite, secondo la dottrina e la giurisprudenza costituzionale, come di rango subordinato alla Costituzione, cui devono conformarsi, ma sovraordinato rispetto alle leggi ordinarie".

(7) Le prescrizioni dell'art. 20 d.lgs. n. 118/2011, costituiscono attuazione di principi e criteri direttivi della legge di delega n. 42/2009, diretti a prevedere l'introduzione di classificazioni di bilancio in grado di evidenziare, tra le altre grandezze, le spese riconducibili al vincolo dell'art. 117, c. 2, lett. m), Cost. (all'art. 8, c. 1, lett. a, n. 1, l. 5 maggio 2009, n. 42).

(8) Le disposizioni dettate dall'art. 20 d.lgs. n. 118/2011, introducono una disciplina derogatoria rispetto a quella contabile generale, presidiata dalla c.d. competenza finanziaria potenziata, prevista per la parte ordinaria del bilancio regionale. Come evidenziato dalla giurisprudenza contabile, l'art. 20 dispone che l'accertamento e l'impegno non avvenga in base alla esigibilità giuridica del debito o del credito (competenza finanziaria potenziata), ma attraverso automatismi che non presuppongono una previa rigorosa verifica della copertura.

la Corte, richiamando propri precedenti giurisprudenziali (sent. n. 233/2022), afferma che la “norma interposta” “è specificamente funzionale, coerentemente con la rubrica della stessa (Trasparenza dei conti sanitari e finalizzazione delle risorse al finanziamento dei singoli servizi sanitari regionali), a evitare opacità contabili e indebite distrazioni dei fondi destinati alla garanzia dei Lea” (9).

Le disposizioni inerenti alla “perimetrazione sanitaria” sono teleologicamente orientate a garantire sia l’adeguato finanziamento alle regioni dei Livelli essenziali di assistenza (art. 117, c. 2, lett. m, Cost.) – che, secondo l’orientamento giurisprudenziale costituzionale, costituiscono «spesa sanitaria “incomprimibile”» (10) – sia ad illustrare in modo trasparente i risultati della gestione sanitaria, senza confusione con quella ordinaria.

La corretta applicazione delle disposizioni inerenti alla “perimetrazione sanitaria” consente, tra le altre cose, la corretta individuazione di quelle spese (dimensione finanziaria e attuativa dei Lea), il cui nucleo invalicabile di garanzie minime rendono effettivo il diritto fondamentale, che non possono essere finanziariamente condizionate in termini assoluti e generali, dalle altre spese, che, seppur rientranti in materia sanitaria, devono tener conto dell’equilibrio di bilancio, dimensionando il livello della prestazione attraverso una ponderazione in termini di sostenibilità economica (11).

La separazione tra le prestazioni sanitarie per i Lea e le altre prestazioni sanitarie è funzionale a evitare il rischio di destinare risorse correnti, specificatamente destinate al finanziamento dei Lea, a spese, pur sempre di natura sanitaria, ma diverse da quelle quantificate per la copertura di questi ultimi (12). In questo senso, l’art. 20 rappresenta “il presidio contabile” al punto di equilibrio tra la definizione e il finanziamen-

to dei Lea che, in ragione del principio di priorità della spesa costituzionalmente necessaria, deve essere assicurato con prevalenza rispetto alle altre spese e alla gestione ordinaria (13).

La determinazione, il finanziamento e l’erogazione dei Lea compongono un sistema complesso e articolato il cui equilibrio deve essere salvaguardato dalla sinergica coerenza dei comportamenti di tutti i soggetti coinvolti nella sua concreta attuazione (14). In tale ottica, la separazione contabile tra prestazioni sanitarie per i Lea (che, rappresenta la «spesa sanitaria “incomprimibile”») e le altre prestazioni sanitarie, deve essere attuata non soltanto nel bilancio dello Stato, ma simmetricamente garantita anche nei bilanci regionali (15) e in quelli delle aziende sanitarie, secondo le disposizioni contenute nell’art. 8, c. 1, l. n. 42/2009 (16).

L’attuazione della “perimetrazione sanitaria” può, dunque, raffigurarsi quale fase endoprocedimentale di un più ampio, strutturato e complesso procedimento, attraverso il quale viene esercitata la funzione pubblica di tutela della salute, in cui tutti gli attori coinvolti, nel pieno rispetto delle proprie specifiche competenze, sono tenuti a comportamenti idonei alla concreta attuazione della funzione pubblica stessa.

Premesso il quadro ordinamentale in cui si incardinano le disposizioni sul “perimetro sanitario”, la Corte, nella sentenza in esame, ribadisce il consolidato orientamento (*ex multis*, n. 233/2022 e n. 132/2021), secondo cui, in materia di armonizzazione dei bilanci

(13) Al fine di garantire l’effettività del diritto alla tutela della salute, le regole di bilancio impongono un imperativo obbligo di separazione, ai sensi dell’art. 20 d.lgs. n. 118/2011, dei costi ‘necessari’, inerenti alla prestazione dei Lea, dalle altre spese sanitarie, assoggettate invece al principio della sostenibilità economica (Corte cost. n. 62/2020).

(14) Corte cost. nn. 62 e 72/2020 e n. 132/2021. Per approfondimenti, v. Corte cost., 24 aprile 2020, n. 72, in questa *Rivista*, 2020, 3, 161, con nota di richiami di A. Iadecola.

(15) Il valore delle disposizioni inerenti al “perimetro sanitario” sono state riconosciute anche da Corte conti, Sez. riun., spec. comp., ord. 17 gennaio 2022, n. 1/Delc (punto 4.6 del *Diritto*), secondo cui l’art. 20 e la sua corretta interpretazione “sono uno snodo che connette, da un lato, regole contabili e diritti fondamentali (dimensione individuale) e dall’altro, le stesse regole e l’autonomia (dimensione comunitaria). Tale disposizione, infatti, non presidia solo interessi singolari, ma è strumento di tutela delle autonomie, perché garantisce una adeguata connessione tra risorse e funzioni (art. 119, c. 4, Cost.), in particolare garantisce che le regioni siano concretamente poste in grado di assicurare i livelli essenziali delle prestazioni su tutto il territorio nazionale (art. 117, c. 2, lett. m, Cost.) e, allo stesso tempo, che esse rispondano in modo trasparente dei risultati della gestione sanitaria, senza confusione con quelle ordinaria, attraverso il saldo del perimetro sanitario (che sia affianca a quello generale reso attraverso il risultato di amministrazione). Per questa ragione l’allegato che certifica i risultati del “perimetro sanitario” costituisce un elemento essenziale del “rendiconto generale” che, ai sensi dell’art. 63 d.lgs. n. 118/2011 e dell’art. 1, c. 5, d.l. n. 174/2012, costituisce il mezzo documentale su cui si svolge il giudizio di parificazione”.

(16) Corte cost. n. 169/2017 e n. 62/2020.

(9) Corte cost. n. 1/2024, punto 4.2 del *Considerato in diritto*.

(10) Corte cost. n. 62/2020, punto 4.5 del *Considerato in diritto*, afferma che, di regola la garanzia della spesa sociale genericamente considerata deve tener conto dell’equilibrio di bilancio “dimensionando il livello della prestazione attraverso una ponderazione in termini di sostenibilità economica, tale ponderazione non può riguardare la dimensione finanziaria e attuativa dei Lea, la cui necessaria compatibilità con le risorse è già fissata attraverso la loro determinazione in sede normativa”. L’effettività del diritto alla salute impone che la spesa sanitaria si colloca nell’ambito delle spese costituzionalmente necessarie, le quali sono in grado di ridurre la discrezionalità del legislatore, in quanto «una volta normativamente identificato, il nucleo invalicabile di garanzie minime per rendere effettivo il diritto [fondamentale] non può essere finanziariamente condizionato in termini assoluti e generali [...]. È la garanzia dei diritti incomprimibili ad incidere sul bilancio, e non l’equilibrio di questo a condizionarne la doverosa erogazione (sent. n. 275/2016)».

(11) Per un’analisi sui diritti finanziariamente condizionati, M. Luciani, *Lanterna magika. I diritti “finanziariamente condizionati”*, in questa *Rivista*, 2018, 1-2, 643.

(12) Corte cost., 25 giugno 2021, n. 132.

pubblici, il citato art. 20 stabilisce condizioni indefettabili nella individuazione e allocazione delle risorse inerenti ai Lea (17), con l'impossibilità di destinare risorse correnti, specificamente allocate in bilancio per il finanziamento dei Lea, a spese, pur sempre di natura sanitaria, ma diverse da quelle quantificate per la copertura di questi ultimi (18).

La competenza esclusiva dello Stato nella determinazione dei livelli essenziali (art. 117, c. 2, lett. m, Cost.) non preclude, tuttavia, alle regioni di erogare ulteriori livelli di tutela più elevati rispetto a quelli stabiliti a livello nazionale, purché le risorse finanziarie destinate all'erogazione di un maggior livello di tutela ricevano una separata evidenziazione rispetto a quelle afferenti ai Lea.

La previsione generale viene temperata dalla deroga prevista, ai sensi dell'art. 30, c. 1, terzo periodo, dello stesso d.lgs. n. 118/2011, a favore delle regioni che, gestendo in maniera virtuosa ed efficiente le risorse correnti destinate alla garanzia dei Lea, nonché conseguendo sia la qualità delle prestazioni erogate, sia i risparmi nel bilancio, possono legittimamente mantenere i risparmi ottenuti e destinarli a finalità sanitarie più ampie (19).

La disposizione regionale (art. 90, c. 10, l. reg. 3 n. 6/2001, come sostituito dall'art. 58, c. 2, l. reg. n. 9/2015), nel testo vigente *ratione temporis*, oggetto del giudizio di illegittimità costituzionale, nel prevedere che le spese per il funzionamento dell'Arpa potessero trovare copertura, in maniera indistinta, nelle risorse del Fondo sanitario regionale – senza distinguere tra le spese necessarie a garantire le prestazioni afferenti ai Lea e quelle destinate a prestazioni dell'Agenzia di natura non sanitaria, come tali non finanziabili attraverso il Fondo sanitario regionale – si pone in netto contrasto con il “parametro interposto di costituzionalità” dell'art. 20, che impone alla regione l'obbligo di individuare una correlazione tra le risorse del Fondo sanitario regionale assegnate all'Agenzia e i Lea. In tale ottica, l'assegnazione all'Arpa di funzioni riguardanti anche l'ambito sanitario non può giustificare il mancato rispetto della disciplina statale sul “perimetro sanitario”, la quale impone di individuare puntualmente le risorse destinate a garantire i Lea, pena la violazione dell'art. 117, c. 2, lett. e), Cost., in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici.

Ad avviso della Corte non è conferente, rispetto alle questioni di legittimità costituzionale sollevate dal giudice contabile, che le risorse economiche assegnate all'Arpa rappresenterebbero “un semplice trasferimento di risorse”, già destinate a coprire spese riguardanti il settore sanitario, dall'Azienda pubblica di servizi alla persona (Asp) all'Arpa, in quanto, il d.l. 4 dicem-

bre 1993, n. 496, prevedeva che l'istituzione delle agenzie regionali ambientali avvenisse “senza oneri aggiuntivi per le regioni” (art. 3, c. 2) e che a tali agenzie fossero attribuite le funzioni per la protezione dell'ambiente e le corrispondenti risorse finanziarie un tempo spettanti alle aziende sanitarie locali (art. 3, c. 1, primo periodo).

L'assegnazione all'Arpa di funzioni non riferibili unicamente alla protezione dell'ambiente e attinenti anche all'ambito sanitario non esime, comunque, la Regione Siciliana dall'obbligo di individuare una correlazione tra le risorse assegnate all'Arpa e i Lea, nel pieno rispetto della disciplina statale sul “perimetro sanitario” di cui all'art. 20 d.lgs. n. 118/2011, che impone di individuare puntualmente le risorse destinate a garantire i Lea, pena di violazione dell'art. 117, c. 2, lett. e), Cost., in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici (20).

La fondatezza della questione sollevata dalle Sezioni riunite della Corte dei conti in riferimento all'art. 117, c. 2, lett. e), Cost, permane anche dallo *ius superveniens* di cui all'art. 4 l. reg. n. 2/2023, che ha riscritto l'art. 90, c. 10, l. reg. n. 6/2001, prevedendo un contributo ordinario per il funzionamento di tale Agenzia che si aggiunge a quello gravante sul Fondo sanitario regionale.

Con riferimento alla questione sollevata in relazione all'art. 117, c. 3, Cost, in materia di coordinamento della finanza pubblica, la Corte costituzionale sottolinea che la Regione Siciliana, essendo sottoposta ai vincoli del piano di rientro dal disavanzo sanitario (21), non può prevedere nel suo bilancio spese sanitarie ulteriori rispetto a quelle inerenti ai livelli essenziali.

La vincolatività dei piani di rientro dal *deficit* sanitario è stata considerata, dalla giurisprudenza costituzionale, espressione del principio generale di contenimento della spesa pubblica, intrinsecamente collegato al principio fondamentale di coordinamento di finanza pubblica. La Corte costituzionale ha, in plurime occasioni, affermato che “la disciplina dei piani di rientro dai deficit di bilancio in materia sanitaria è riconducibile a un duplice ambito di potestà legislativa concorrente, ai sensi dell'art. 117, c. 3, Cost.: tutela della salute e coordinamento della finanza pubblica

(20) L'armonizzazione dei bilanci pubblici, essendo materia di competenza esclusiva dello Stato, non può subire deroghe territoriali, neppure all'interno delle autonomie speciali costituzionalmente garantite (Corte cost., 13 aprile 2017, n. 80, in questa *Rivista*, 2017, 3-4, 439, con nota di richiami di A.M. Quaglino).

(21) La disciplina relativa al piano di rientro dal disavanzo sanitario è stata introdotta dall'art. 1, c. 174, l. 30 dicembre 2004, n. 311. Detti piani, collegati ad accordi stipulati dai Ministri della salute e dell'economia e delle finanze con le singole regioni, contengono, oltre alle misure per garantire l'equilibrio di bilancio sanitario, anche le misure di riequilibrio del profilo erogativo dei Livelli essenziali di assistenza (per renderle conformi con la programmazione nazionale e con il vigente d.p.c.m. di fissazione dei Lea).

(17) Corte cost., 24 luglio 2019, n. 197, in questa *Rivista*, 2019, 4, 263.

(18) Corte cost. n. 132/2021.

(19) Corte cost. sentenza in epigrafe. Precedenti: Corte cost. n. 132/2021 e n. 197/2019.

(*ex plurimis*, n. 278/2014). In particolare, costituisce un principio fondamentale di coordinamento della finanza pubblica quanto stabilito dall'art. 2, cc. 80 e 95, l. n. 191/2009, per cui sono vincolanti, per la Regione che li abbia sottoscritti, i piani di rientro e i programmi operativi che – ai sensi dei cc. 88 e 88-*bis* del medesimo art. 2 – ne costituiscono attuazione e aggiornamento; la regione è quindi obbligata a rimuovere i provvedimenti, anche legislativi, e a non adottarne di nuovi che siano di ostacolo alla piena realizzazione dei piani di rientro (sent. n. 14/2017, n. 266/2016 e n. 278/2014)” (22). La latitudine del vincolo imposto dalla sottoscrizione del piano di rientro dal *deficit* sanitario è tale che, in caso di inerzia della regione rispetto alle attività imposte da tali accordi, consente, ai sensi dell'art. 120, c. 2, Cost., l'esercizio del potere sostitutivo straordinario del Governo, al fine di assicurare contemporaneamente l'unità economica della Repubblica e i livelli essenziali delle prestazioni concernenti il diritto fondamentale alla salute, tutelato dall'art. 32 Cost (23).

In costanza del piano di rientro (che determina una condizione di risorse contingentate), la scelta di sostenere altre spese pone, tra le altre cose, l'incertezza sulla congruità della copertura della spesa “necessaria” (art. 81, c. 3, Cost.), considerato che, un impiego di risorse per prestazioni “non essenziali”, verrebbe inevitabilmente a ridurre le risorse per quelle essenziali.

Le disposizioni della legge ordinaria, volta per volta, richiamate rappresentano norme interposte rispetto al parametro costituzionale di cui all'art. 117, c. 3, Cost, in quanto espressione (diretta) dei principi costituzionali in esso declinati con la funzione di costituire norme di principio del coordinamento della finanza pubblica (24).

Il parametro costituzionale del coordinamento della finanza pubblica, di cui all'art. 117, c. 3, Cost., rappresenta, da un lato, un limite per la legislazione concorrente regionale, e, dall'altro, una funzione di vigilanza dello Stato teologicamente indirizzata alla custodia degli equilibri di bilancio. Sotto questo ultimo profilo, il parametro costituzionale, impone allo Stato una costante vigilanza (imparziale) sulla legislazione regionale con l'obiettivo di espungere dall'ordinamento, attraverso il ricorso in via principale, le disposizioni ritenute illegittime. In tal senso, la custodia degli equilibri viene ulteriormente garantita, con riferimento al parametro costituzionale del coordinamento della finanza pubblica, anche dalla Corte dei conti, in sede di sindacato diffuso delle leggi rilevanti ai fini dello scrutinio a cui essa è preposta.

Nella sentenza in esame, la Corte costituzionale ha nuovamente ribadito l'orientamento consolidato che

(22) Corte cost. n. 20/2023, punto 4 del *Considerando in diritto*.

(23) Cfr. Corte cost. n. 20/2023. Precedenti: Corte cost. n. 117/2018, nn. 106 e 14/2017, n. 266/2016 e n. 227/2015.

(24) E. Tomassini, *op. cit.*, 21.

afferma, anche nei confronti della stessa Regione Siciliana (sent. n. 172/2018), che l'assoggettamento ai predetti vincoli del piano di rientro dal disavanzo sanitario preclude l'assunzione a carico del bilancio regionale di oneri aggiuntivi in contrasto con gli obiettivi di risanamento del piano stesso e, di conseguenza, impedisce la possibilità di incrementare la spesa sanitaria per motivi non inerenti alla garanzia delle prestazioni essenziali e per esborsi, dunque, non obbligatori (25). Pertanto, in presenza del piano di rientro, rimane precluso alla regione, nell'esercizio della competenza concorrente in materia di tutela della salute, la possibilità di introdurre ulteriori prestazioni afferenti all'ambito sanitario rispetto a quelle previste dalla legislazione statale per il conseguimento dei Lea.

La norma censurata, quindi, si pone in contrasto con gli obiettivi di risanamento del piano che, rappresentando vincoli in materia di contenimento della spesa pubblica sanitaria, costituiscono espressione di un principio fondamentale di coordinamento della finanza pubblica (26), violando, così, l'art. 117, c. 3, Cost.

Infine, a seguito della dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 90, c. 10, l. reg. Siciliana n. 6/2001, per violazione dell'art. 117, c. 2, lett. e), Cost e dell'art. 117, c. 3, Cost, la Corte costituzionale ritiene assorbite le ulteriori questioni sollevate in riferimento agli artt. 81, 97, c. 1, e 119, c. 1, Cost.

GIUSEPPE GIULIANO

9 – Corte costituzionale, sentenza 26 gennaio 2024; Pres. Barbera, Rel. Buscema; Corte conti, Sezioni riunite per la Regione Sicilia c. Regione Siciliana.

Contabilità regionale e degli enti locali – Risultato di amministrazione – Disavanzo accumulato – Disposizione attuativa dello Statuto speciale della Regione Siciliana – Previsione di un periodo di recupero più lungo rispetto a quello ordinario – Questione di legittimità costituzionale – Violazione dei principi di equilibrio di bilancio – Illegittimità costituzionale.

Cost., artt. 81, 97, c. 1, 119, cc. 2 e 6; 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 l. 5 maggio 2009, n. 42, art. 42; d.lgs. 27 dicembre 2019, n. 158, norme di attuazione dello Statuto speciale della Regione Siciliana in materia di armonizzazione dei sistemi contabili, dei conti giudiziali e dei controlli, art. 7; l. reg. Siciliana 28 dicembre 2019, n. 30, assestamento del bilancio di previsione per l'esercizio finanziario 2019 e per il triennio 2019-2021, art. 4.

(25) Precedenti: Corte cost. n. 162/2022, nn. 142 e 36/2021 e n. 166/2020.

(26) Tra le tante, Corte cost. n. 36/2021, nn. 130 e 62/2020, e n. 197/2019.

Contabilità regionale e degli enti locali – Risultato di amministrazione – Disposizioni di legge successive all’esercizio che modificano le poste attive e passive del rendiconto – Questione di legittimità costituzionale – Violazione del principio di annualità e continuità del bilancio – Illegittimità costituzionale.

Cost., art. 81; d.lgs. 23 giugno 2011 n. 118, art. 51; l. reg. Siciliana 15 aprile 2021 n. 9, disposizioni programmatiche e correttive per l’anno 2021. Legge di stabilità regionale, art. 110, cc. 3, 6 e 9.

Sono costituzionalmente illegittime, per violazione del principio di equilibrio del bilancio di cui agli artt. 81, 97 e 119, c. 2, Cost. e dell’obbligo di copertura della spesa di cui all’art. 81 Cost., l’art. 7 del d.lgs. n. 158/2019 di attuazione dello Statuto speciale della Regione Siciliana e l’art. 4 della l. reg. n. 30/2019 recante l’assettamento del bilancio di previsione regionale nella parte in cui consentono di scadenzare il recupero del disavanzo di amministrazione accumulato su un orizzonte temporale più favorevole di quello previsto dall’art. 42 del d.lgs. n. 118/2011 in via ordinaria per gli enti territoriali.

È costituzionalmente illegittimo, per violazione dei principi di annualità e continuità del bilancio di cui all’art. 81 Cost., nonché in relazione alla norma interposta di cui all’art. 51 del d.lgs. n. 118/2011, l’art. 110, cc. 3, 6 e 9 della legge di stabilità regionale siciliana n. 9/2021 la quale apporta variazioni retroattive alle poste attive e passive del bilancio del precedente esercizio, già assoggettate a parificazione, lasciando ex post prive di copertura le obbligazioni assunte in corso di quell’annualità. (1)

Considerato in diritto – 1. Con ordinanza iscritta al n. 40 del registro ordinanze 2023 la Corte dei conti, Sezioni riunite per la Regione Siciliana, in sede di giudizio di parificazione del rendiconto generale per l’esercizio finanziario 2020, ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell’art. 7 del d.lgs. n. 158/2019 nel testo vigente *ratione temporis* (in seguito modificato dagli artt. 1, c. 1, e 2, c. 1, lett. a e b, d.lgs. 18 gennaio 2021, n. 8, recante “Modifiche all’art. 7 del d.lgs. 27 dicembre 2019, n. 158, recante norme di attuazione dello Statuto della Regione Siciliana in materia di armonizzazione dei sistemi contabili, dei conti giudiziali e dei controlli”, e integrato dall’art. 1, c. 1, d.lgs. 9 giugno 2022, n. 87, recante “Modifiche all’art. 7 del d.lgs. 27 dicembre 2019, n. 158 e successive modifiche ed integrazioni, concernente norme di attuazione dello statuto della Regione Siciliana in materia di armonizzazione dei sistemi contabili, dei conti giudiziali e dei controlli”), in riferimento agli artt. 3, 5, 81, 97, c. 1, 117, c. 2, lett. e) – quest’ultimo in relazione all’art. 42, c. 12, d.lgs. n.

118/2011 –, 119 e 120 Cost.; dell’art. 4, c. 2, l. reg. Siciliana n. 30/2019 e dell’art. 110, cc. 3, 6 e 9, l. reg. Siciliana n. 9/2021, in riferimento agli artt. 81, 97, c. 1, 117, c. 2, lett. e), e 119, c. 1, Cost., in combinato con gli artt. 3, 5 e 120, c. 2, Cost.; l’art. 110, cc. 3, 6 e 9, l. reg. Siciliana n. 9/2021 è stato censurato, altresì, in riferimento all’art. 81, c. 4, Cost., in relazione all’art. 51 del d.lgs. n. 118/2011.

L’art. 7 del d.lgs. n. 158/2019, nel testo vigente *ratione temporis*, rubricato “Ripiano del disavanzo derivante dagli effetti del riaccertamento straordinario”, avrebbe individuato un percorso di ripiano di alcune quote del complessivo disavanzo finanziario registrato alla data del 31 dicembre 2018 (quelle concernenti il disavanzo della gestione 2018 e le quote di disavanzo non recuperate entro il termine dello stesso esercizio) diverso da quello previsto dal modello generale e uniforme di disciplina posto dall’art. 42, c. 12, d.lgs. n. 118/2011.

L’art. 4, c. 2, l. reg. Siciliana n. 30/2019, rubricato “Disavanzo finanziario al 31 dicembre 2018”, avrebbe introdotto disposizioni applicative dell’art. 7 del d.lgs. n. 158/2019, quantificando le quote oggetto di stanziamento e di ripiano annuale in deroga all’art. 42, c. 12, del d.lgs. n. 118/2011.

L’art. 110, cc. 3, 6 e 9, l. reg. Siciliana n. 9/2021, rubricato “Abrogazioni e modifiche alla l. reg. 28 dicembre 2020, n. 33, alla l. reg. 30 dicembre 2020, n. 36 e alla l. reg. 20 gennaio 2021, n. 1”, avrebbe disposto, a esercizio finanziario ormai concluso, variazioni di bilancio con effetti sostanziali sugli stanziamenti definitivi di spesa iscritti nel Conto del bilancio 2020 sottoposto al giudizio di parificazione, quantificando i relativi importi in base a quanto previsto dall’art. 7 del d.lgs. n. 158/2019 e dall’art. 4, c. 2, l. reg. Siciliana n. 30/2019.

1.1. Il giudice rimettente solleva dubbi di legittimità costituzionale delle disposizioni in esame sotto diversi profili.

Il primo profilo riguarda la lesione dell’art. 117, c. 2, lett. e), Cost., nella materia “armonizzazione dei bilanci pubblici”, che viene evocato in relazione all’art. 42, c. 12, d.lgs. n. 118/2011 quale norma interposta, con riguardo alle regole fondamentali di disciplina del recupero del disavanzo di amministrazione.

Le disposizioni censurate, ad avviso del rimettente, si porrebbero in contrasto con l’art. 42, c. 12, d.lgs. n. 118/2011, che troverebbe applicazione nei confronti di tutte le regioni, compresa la Regione Siciliana.

Il meccanismo concertato per il ripiano del disavanzo pregresso previsto dall’art. 7 del d.lgs. n. 158/2019 produrrebbe, quale effetto immediato e diretto, una dilazione dei termini di rientro dal disavanzo attraverso un piano di recupero differente e più favorevole per la Regione Siciliana rispetto a quello previsto dal modello generale e uniforme di cui all’art. 42, c. 12, d.lgs. n. 118/2011.

Ciò arrecherebbe un *vulnus* all’armonizzazione dei bilanci, ontologicamente collegata alla necessità di realizzare l’uniformità dei linguaggi e l’omogeneità

(1) Segue la nota di A.M. Quaglini, *Il nucleo incompressibile delle regole di armonizzazione contabile a tutela dell’equilibrio di bilancio*.

dell'espressione finanziaria e contabile di tutti gli enti operanti nel sistema della finanza pubblica allargata, con ciò determinando l'impossibilità di realizzare il consolidamento dei conti pubblici e il perseguimento di obiettivi, quali la programmazione economico-finanziaria, il coordinamento della finanza pubblica, la gestione del federalismo fiscale, le verifiche del rispetto delle regole comunitarie e la prevenzione di irregolarità idonee a pregiudicare gli equilibri dei bilanci.

L'esigenza di uniformità dell'espressione finanziaria e contabile sottesa alla struttura dei bilanci pubblici sarebbe ancor più avvertita proprio in riferimento alle norme che introducono vincoli precisi alle modalità di rientro dal disavanzo.

Osserva, inoltre, il giudice *a quo* che, tra le materie attribuite dagli artt. 14 e 17 dello statuto di autonomia alla competenza legislativa esclusiva e concorrente della Regione Siciliana, non rientrerebbero la contabilità e la disciplina del bilancio e neppure sembrerebbe sussistere alcuna corrispondenza tra le competenze statutarie e l'art. 7 del d.lgs. n. 158/2019.

Ad avviso del rimettente la materia del ripiano del disavanzo, tra l'altro, non rientrerebbe neppure tra gli oggetti che possono essere disciplinati attraverso lo strumento pattizio, in quanto l'armonizzazione dei bilanci pubblici è stata attratta dalla l. cost. n. 1/2012 nella sfera della competenza legislativa esclusiva dello Stato.

Evidenzia infine il giudice *a quo* che lo strumento dell'accordo tra lo Stato e la Regione Siciliana, delineato dall'art. 7, c. 2, d.lgs. n. 158/2019, si distanzerebbe dal modello prefigurato dall'art. 27 della l. n. 42/2009; quello previsto da quest'ultimo avrebbe come finalità il raggiungimento di obiettivi che riguardano la finanza allargata – e in particolare il concorso delle autonomie speciali al conseguimento degli obiettivi di perequazione e di solidarietà, al patto di stabilità interno e all'assolvimento degli obblighi discendenti dall'ordinamento comunitario – mentre quello di cui al censurato art. 7 prefigurerebbe una situazione favorevole per la Regione, ma contrastante con gli obiettivi di finanza pubblica.

1.2. Sotto altro profilo, il giudice rimettente dubita della legittimità costituzionale dell'art. 7 del d.lgs. n. 158/2019, dell'art. 4, c. 2, l. reg. Siciliana n. 30/2019 e dell'art. 110, cc. 3, 6 e 9, l. reg. Siciliana n. 9/2021 anche in riferimento agli artt. 81, 97, c. 1, e 119, c. 1, Cost., con riguardo alla lesione dell'equilibrio e della sana gestione finanziaria del bilancio, nonché degli interdipendenti principi di copertura della spesa, di responsabilità nell'esercizio del mandato elettivo e di equità intergenerazionale.

Sarebbero, inoltre, violati gli artt. 3, 5 e 120, secondo comma, Cost., in quanto la speciale disciplina per il rientro dal disavanzo della Regione Siciliana avrebbe introdotto un irragionevole trattamento di maggior favore discostandosi dall'uniforme paradigma statale che declina l'unità finanziaria ed economi-

ca della Repubblica sottesa alla disciplina della finanza pubblica.

Le disposizioni censurate, difformi dalla disciplina stabilita in via generale dall'art. 42, c. 12, d.lgs. n. 118/2011 in materia di rientro dal disavanzo finirebbero per determinare – ad avviso del giudice – un ampliamento della spesa privo di copertura paralizzando qualsiasi ragionevole *a quo* progetto di risanamento del bilancio deficitario dell'ente, con ripercussioni sugli equilibri complessivi di finanza pubblica.

Il rimettente si sofferma sulle problematiche che deriverebbero dall'allungamento dei tempi di rientro dal disavanzo, richiamando le pronunce di questa Corte che in più occasioni ha censurato le diverse soluzioni normative atte a prescrivere il riassorbimento in archi temporali lunghi e differenziati, ben oltre il ciclo di bilancio ordinario.

1.3. L'art. 110, cc. 3, 6 e 9, l. reg. Siciliana n. 9/2021 sarebbe, infine, costituzionalmente illegittimo per violazione dell'art. 81, c. 4, Cost., in relazione all'art. 51 del d.lgs. n. 118/2011.

Evidenzia il rimettente che l'art. 51 del d.lgs. n. 118/2011, nel prevedere in generale che “[n]el corso dell'esercizio, il bilancio di previsione può essere oggetto di variazioni autorizzate con legge” (c. 1), tuttavia dispone che “[n]essuna variazione al bilancio può essere approvata dopo il 30 novembre dell'anno a cui il bilancio stesso si riferisce”, fatte salve le eccezioni espressamente indicate dalla medesima disposizione (c. 6).

Tale normativa sarebbe espressione del principio di annualità del bilancio di cui all'art. 81, c. 4, Cost., enunciato altresì nell'allegato 1 al d.lgs. n. 118/2011 e nella l. n. 196/2009, allegato 1, principio n. 1.

Sostiene il giudice *a quo* che, ai sensi del predetto principio, le scelte legislative inerenti al bilancio – che provvedono in ordine all'allocazione delle risorse finanziarie e alle conseguenti autorizzazioni cui è subordinata la gestione degli stanziamenti – dovrebbero essere elaborate su un orizzonte temporale almeno triennale; per ogni anno solare dovrebbero presentarsi come correnti o successive, in quanto altrimenti si produrrebbe un sostanziale svuotamento della funzione di programmazione che ontologicamente sarebbe propria del bilancio di previsione.

Ricorda il rimettente che la *ratio* alla base della norma che impone di iscrivere l'importo del disavanzo di amministrazione quale primo tra gli stanziamenti di spesa del bilancio (art. 39, c. 7, lett. c, d.lgs. n. 118/2011) sarebbe strettamente correlata alla funzione di programmazione del documento finanziario previsionale in quanto la misura degli obblighi di rientro dal deficit determinerebbe effetti di compressione della dimensione generale delle spese da autorizzare, delimitando lo spazio finanziario utile all'impiego del risultato di amministrazione per il finanziamento di nuove spese nell'esercizio.

Il postulato dell'annualità del bilancio presupporrebbe la non modificabilità dello stato del bilancio dopo la chiusura dell'esercizio finanziario cui si riferisce

(31 dicembre), cosicché detto principio dovrebbe ritenersi violato non solo nell'ipotesi in cui l'alterazione degli stanziamenti di bilancio, a quella data, avvenga con norme successive che operino variazioni dirette su un esercizio finanziario ormai concluso, ma anche quando sia disposta, con effetto retroattivo, l'abrogazione di variazioni già effettuate nell'esercizio di riferimento.

Nella fattispecie in esame, la disposizione censurata, disponendo variazioni nell'allocazione delle spese con effetto retroattivo sul bilancio dell'esercizio 2020 ormai concluso, altererebbe le risultanze finali del Conto del bilancio confluite nel rendiconto, in violazione del principio di annualità del bilancio discendente dall'art. 81, c. 4, Cost. e dall'art. 51 del d.lgs. n. 118/2011, quale parametro interposto. (*Omissis*)

6. Nel merito, le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 7 del d.lgs. n. 158/2019, nel testo vigente *ratione temporis*, sollevate dal giudice *a quo* in riferimento agli artt. 81, 97, c. 1, e 119, c. 1, Cost., sotto il profilo della lesione del principio dell'obbligo di copertura della spesa e dell'equilibrio e della sana gestione finanziaria del bilancio, sono fondate.

6.1. Il d.lgs. n. 158/2019 reca una normativa di attuazione dello statuto speciale della Regione Siciliana in materia di armonizzazione dei sistemi contabili, dei conti giudiziali e dei controlli. In particolare, l'art. 7 del d.lgs. n. 158/2019 (Ripiano del disavanzo derivante dagli effetti del riaccertamento straordinario), applicabile *ratione temporis*, stabilisce che “1. In sede di prima applicazione delle presenti norme di attuazione, ferma restando la competenza statale esclusiva in materia di armonizzazione dei bilanci, il disavanzo e le quote di disavanzo non recuperate, relative al rendiconto 2018, non potranno essere ripianate oltre il limite massimo di dieci esercizi. In ogni caso l'applicazione del presente comma non può avere effetto sulla gestione dei pagamenti. 2. Anche al fine di tenere conto di quanto previsto dall'art. 9 della l. n. 243/2012, il termine di dieci anni di cui al comma 1 è ridotto a tre anni qualora, entro novanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto legislativo, la Regione e lo Stato non sottoscrivano un accordo contenente specifici impegni di rientro dal disavanzo. Tali impegni, in attuazione dei principi dell'equilibrio e della sana gestione finanziaria del bilancio, di responsabilità nell'esercizio del mandato elettivo e di responsabilità intergenerazionale, ai sensi degli artt. 81 e 97 Cost., devono garantire il rispetto di specifici parametri di virtuosità, quali la riduzione strutturale della spesa corrente, già con effetti a decorrere dall'esercizio finanziario 2020. La Regione si impegna, altresì, a concordare con lo Stato appositi interventi di riforma per le finalità di cui al presente comma”.

6.2. Questa Corte ha già affermato che le norme di attuazione dello statuto speciale «si basano su un potere attribuito dalla norma costituzionale in via permanente e stabile (sent. n. 212/1984; v. anche sent. n. 160/1985), la cui competenza ha “carattere riservato e

separato rispetto a quella esercitabile dalle ordinarie leggi della Repubblica” (sent. nn. 213 e 137/1998; n. 85/1990; n. 160/1985; n. 212/1984; n. 237/1983 e n. 180/1980) [...]. È insito nelle norme di attuazione il compito di assicurare un collegamento e di coordinare l'organizzazione degli uffici, delle attività e delle funzioni trasferite alla Regione e di quelle rimaste allo Stato, in modo che vi sia una armonizzazione dei contenuti e degli obiettivi particolari delle autonomie speciali con l'organizzazione dello Stato nell'unità dell'ordinamento giuridico (sent. n. 213/1998; n. 212/1984; n. 136/1969; n. 30/1968)» (sent. n. 353/2001).

Si tratta di fonti a competenza “riservata e separata”, rispetto a quella esercitabile dalle ordinarie leggi della Repubblica (sent. nn. 213 e 137/1998, n. 85/1990, n. 160/1985), idonee a introdurre una disciplina innovativa nel rispetto dei principi costituzionali e del “limite della corrispondenza alle norme e alla finalità di attuazione dello statuto, nel contesto del principio di autonomia regionale” (sent. n. 316/2004), in modo da comporre un ordinamento giuridico armonico, compatibile con l'autonomia speciale e coerente con il principio di unitarietà della Repubblica.

I decreti legislativi di attuazione degli statuti speciali presentano caratteristiche peculiari rispetto a quelli ordinari, in quanto emanati dal Governo in assenza della legge di delega preventiva del Parlamento; non sono sottoposti al parere parlamentare; necessitano del consenso della Commissione paritetica Stato-Regione, prevista da ciascuno statuto speciale, cui partecipano membri designati in misura uniforme dal Governo e dalla Regione. I presupposti del decreto legislativo di attuazione sono la Costituzione e lo statuto speciale, ed è a tali fonti che si fa riferimento soprattutto per individuare l'oggetto delle disposizioni di attuazione.

6.2.1. Il raffronto del contenuto del d.lgs. n. 158/2019 con la fonte statutaria qui in rilievo evidenzia, invece, che la disciplina introdotta per dare attuazione allo statuto speciale nella sostanza non reca alcun riferimento preciso a ciò che è disciplinato dagli artt. 14 e 17 dello statuto medesimo, i quali non includono tra le materie assegnate alla potestà legislativa esclusiva e concorrente della Regione quelle della contabilità e della disciplina del bilancio.

Proprio in considerazione della speciale procedura prevista per l'adozione delle norme di attuazione degli statuti speciali assume, dunque, particolare rilievo la questione incidentale promossa dalla Corte dei conti nell'ambito del giudizio di parificazione del rendiconto generale della Regione Siciliana, per fugare zone d'ombra nel controllo di legittimità costituzionale (sent. n. 138/2019 e n. 196/2018).

Nell'ambito del giudizio di parificazione può avvenire, come nel caso di specie, la verifica della conformità a Costituzione delle norme di attuazione dello statuto speciale che incidono sugli equilibri finanziari del bilancio regionale e sugli equilibri del complesso delle amministrazioni pubbliche.

6.3. Il riaccertamento straordinario, a cui fa riferimento il titolo della disposizione censurata, è stato introdotto dall'art. 3, c. 7, d.lgs. n. 118/2011 per far emergere il disavanzo occulto provocato dal mancato aggiornamento delle situazioni creditorie e debitorie pregresse, il quale, senza un'adeguata copertura, mina l'equilibrio del bilancio, sia in prospettiva annuale che pluriennale (sent. n. 6/2017).

La previsione contenuta nel censurato art. 7 del d.lgs. n. 158/2019, che consente il ripiano delle quote di disavanzo non recuperate, relative al rendiconto 2018, entro il termine massimo di dieci anni, viola l'obbligo di provvedere alla copertura della spesa previsto dall'art. 81, c. 3, Cost.; ciò permette di ampliare la capacità della regione di effettuare nuove spese, provocando un ulteriore squilibrio dei conti pregiudizievole per la finanza pubblica allargata con conseguente necessità di ulteriori manovre finanziarie restrittive che possono gravare più pesantemente sulle fasce deboli della popolazione.

È stato chiarito che l'obbligo di copertura finanziaria rappresenta un presupposto indispensabile per un bilancio in equilibrio "dal momento che l'equilibrio presuppone che ogni intervento programmato sia sorretto dalla previa individuazione delle pertinenti risorse" (sent. n. 84/2023, che richiama la sent. n. 274/2017).

6.3.1. L'art. 7 del d.lgs. n. 158/2019, nella versione vigente, comporta, *ratione temporis* inoltre, da un lato l'elusione dell'obbligo di incrementare la quota annuale del disavanzo pregresso non ripianato nei precedenti esercizi con un indebito "trascinamento nel tempo" del disavanzo stesso (sent. n. 246/2021) e, dall'altro lato, riduce l'importo delle quote periodiche del disavanzo da recuperare, delineando una modalità di recupero del disavanzo in violazione degli artt. 81, 97, c. 1, e 119, c. 1, Cost., sotto il profilo dell'equilibrio del bilancio e dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea (sent. n. 268/2022).

La disposizione censurata, difatti, nel prevedere una disciplina per il recupero del disavanzo valevole solo per la Regione Siciliana, diverge dal dettato dell'art. 42 del d.lgs. n. 118/2011, regola generale prevista dal legislatore statale per il recupero del disavanzo a tutela dell'equilibrio del bilancio del singolo ente e del complessivo equilibrio della finanza pubblica, non derogabile in sede di Commissione paritetica per la realizzazione del contingente interesse regionale.

Questa Corte è costante nell'affermare che il riasorbimento del disavanzo in periodi che vanno ben oltre il ciclo di bilancio ordinario comporta una lesione a tempo indeterminato dei precetti costituzionali evocati che finisce per disincentivare il buon andamento dei servizi e scoraggiare le buone pratiche ispirate a una oculata e proficua spendita delle risorse della collettività (sent. n. 235/2021 e n. 18/2019).

Pertanto, "la disciplina temporale del rientro dal disavanzo non può che correlarsi allo specifico eserci-

zio nel quale ciascuna componente di tale aggregato si è prodotta, così da consentire che, pur nella continuità degli esercizi, questa venga recuperata nel periodo massimo consentito" (sent. n. 168/2022).

Per i suesposti motivi, l'art. 7 del d.lgs. n. 158/2019, nel testo vigente prima delle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 8/2021, è costituzionalmente illegittimo per violazione del principio dell'equilibrio del bilancio di cui agli artt. 81 e 97, c. 1, e 119, c. 1, Cost.

6.4. L'accoglimento delle questioni di legittimità costituzionale in riferimento ai predetti parametri costituzionali consente di ritenere assorbite le censure sollevate nei confronti dell'art. 7 del d.lgs. n. 158/2019 in riferimento agli altri parametri evocati dal giudice rimettente.

7. Le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 4, c. 2, l. reg. Siciliana n. 30/2019 sollevate in riferimento agli artt. 81 e 97, c. 1, e 119, c. 1, Cost. sono fondate.

7.1. L'art. 4, c. 2, l. reg. Siciliana n. 30/2019 stabilisce che: "2. A parziale modifica del piano di rientro di cui all'art. 1 della l. reg. 30 settembre 2015, n. 21 e successive modifiche ed integrazioni, il saldo finanziario negativo di euro 7.313.398.073,97, di cui al comma 1, è ripianato come segue: a) per euro 1.338.315.181,92: a1) in 16 quote costanti di euro 57.131.972,20 a decorrere dall'esercizio finanziario 2019 relative al residuo al 31 dicembre 2018 del disavanzo dell'esercizio 2014 di cui alla delibera di giunta n. 229 del 14 settembre 2015 da ripianare ai sensi del c. 886 dell'art. 1 della l. 30 dicembre 2018, n. 145; a2) in 10 quote costanti di euro 42.420.362,67 a decorrere dall'esercizio finanziario 2019 relative alle quote non recuperate al 31 dicembre 2018 del disavanzo dell'esercizio 2014 di cui alla delibera di giunta n. 229 del 14 settembre 2015 da ripianare ai sensi del d.lgs. 27 dicembre 2019, n. 158 recante norme di attuazione dello Statuto speciale della Regione Siciliana in materia di armonizzazione dei sistemi contabili, dei conti giudiziali e dei controlli. b) per euro 4.761.245.284,17: b1) in 26 quote costanti di euro 164.180.871,87 a decorrere dall'esercizio finanziario 2019 relative al residuo al 31 dicembre 2018 del disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui da ripianare ai sensi dell'art. 3, c. 16, d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118 e successive modifiche ed integrazioni; b2) in 10 quote costanti di euro 49.254.261,56 a decorrere dall'esercizio finanziario 2019 relative alle quote non recuperate al 31 dicembre 2018 del disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui da ripianare ai sensi del d.lgs. 27 dicembre 2019, n. 158 recante norme di attuazione dello Statuto speciale della Regione Siciliana in materia di armonizzazione dei sistemi contabili, dei conti giudiziali e dei controlli; c) per euro 187.218.858,42 in 30 quote costanti di euro 6.240.628,61 a decorrere dall'esercizio finanziario 2019 relative al disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio 2017 da ripianare ai sensi del c. 874 dell'art. 1 della l. 30 dicembre 2018, n. 145; d) per euro 1.026.618.749,46 in 10 quote

costanti di euro 102.661.874,95 a decorrere dall'esercizio 2019 relative al disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio 2018 da ripianare ai sensi del d.lgs. 27 dicembre 2019, n. 158 recante norme di attuazione dello Statuto speciale della Regione Siciliana in materia di armonizzazione dei sistemi contabili, dei conti giudiziali e dei controlli”.

L'art. 4, c. 2, l. reg. Siciliana n. 30/2019 prevede, dunque, la modifica del piano di rientro dal disavanzo pregresso già approvato con la l. reg. Siciliana 30 settembre 2015, n. 21 (Assestamento del bilancio di previsione della Regione per il triennio 2015-2017. Variazioni al bilancio di previsione della Regione per l'esercizio finanziario 2015 e al bilancio pluriennale per il triennio 2015-2017.

Disposizioni varie) per ripianare il saldo finanziario negativo pari a euro 7.313.398.073,97, che rappresenta l'ammontare residuo del disavanzo dell'esercizio finanziario 2014 non ancora recuperato al 31 dicembre 2018 e di quello determinato dal riaccertamento straordinario dei residui alla data del 1° gennaio 2015, secondo una ripartizione in quote costanti su un arco temporale che varia da un minimo di dieci ad un massimo di trenta anni.

La dilatazione dei tempi di recupero del deficit e la correlata riduzione dell'ammontare delle quote come originariamente determinate e accantonate e/o vincolate nel risultato di amministrazione, comporta, quale diretta conseguenza, un notevole ampliamento della capacità di spesa della Regione Siciliana, la quale è incentivata ad effettuare nuove spese senza prevedere una idonea copertura, piuttosto che coprire il disavanzo precedente, provocando un peggioramento del già precario equilibrio finanziario.

7.2. L'equilibrio dei singoli bilanci rappresenta un presupposto della sana gestione finanziaria e del corretto esercizio dell'autonomia degli enti territoriali nonché del dovere di concorrere alla realizzazione degli obiettivi posti in sede nazionale e in ambito eurounitario e sovranazionale (in tal senso, sent. n. 4/2020). Si tratta di un principio che non può essere derogato neppure in favore delle regioni a statuto speciale, le quali partecipano insieme agli altri enti territoriali alla finanza pubblica allargata (sent. n. 165/2023).

Il legislatore regionale siciliano non tiene conto, tra l'altro, che il recupero del disavanzo in dieci annualità, invece che nelle consuete tre previste dalla regola generale di cui all'art. 42 del d.lgs. n. 118/2011, sarebbe stato subordinato dal più volte citato art. 7 del d.lgs. n. 158/2019 alla sottoscrizione di un accordo tra la regione e lo Stato per l'adozione di specifici impegni per l'effettivo rientro dal disavanzo; accordo che al momento dell'adozione della disposizione censurata non era tuttavia intervenuto.

La disposizione censurata, anziché prevedere misure di contenimento della spesa, dispone modalità di recupero del disavanzo che consentono addirittura di ampliarla senza adeguata copertura, in tal modo compromettendo il già difficile assetto della finanza regionale, con conseguenze sui contribuenti presenti e futuri,

gravati dall'esigenza di un maggiore prelievo fiscale necessario a ripristinare il turbato equilibrio.

7.3. In presenza di difficoltà nel risanamento dell'ente strutturalmente deficitario, il recupero del disavanzo non può essere ulteriormente procrastinato, dovendosi, per converso, porre in essere azioni indispensabili ad incentivare il buon andamento dei servizi e pratiche di amministrazione ispirate a una oculata e proficua spendita delle risorse della collettività (in tal senso, sent. n. 235/2021 e n. 18/2019), anche per evitare gravose “eredità” per i futuri amministrati (ancora sent. n. 235/2021).

L'art. 4, c. 2, l. reg. Siciliana n. 30/2019 dispiega altresì effetti negativi sull'equilibrio della finanza pubblica allargata in quanto i conti della Regione Siciliana confluiscono nelle risultanze dei conti nazionali, con ciò ostacolando la realizzazione degli obiettivi macroeconomici nazionali e di quelli concordati in sede eurounitaria e sovranazionale.

La previsione contenuta nell'art. 4, c. 2, l. reg. Siciliana n. 30/2019 si pone, dunque, in contrasto con la norma di attuazione dello statuto regionale e con regola generale prevista per il recupero del disavanzo dall'art. 42 del d.lgs. n. 118/2011, violando così gli artt. 81, 97, c. 1, e 119, c. 1, Cost., sotto il profilo del principio dell'obbligo di copertura della spesa, dell'equilibrio e della sana gestione finanziaria del bilancio.

7.4. Gli ulteriori profili di censura sono assorbiti.

8. Le censure sollevate nei confronti dell'art. 110, cc. 3, 6 e 9, l. reg. Siciliana n. 9/2021 in riferimento agli artt. 81, 97, c. 1, e 119, c. 1, Cost., nonché in riferimento all'art. 81, c. 4, Cost., in relazione all'art. 51 del d.lgs. n. 118/2011, sono fondate.

8.1. L'art. 110, ai commi 3, 6 e 9, prevede, che: “3. Alla Tabella B di cui all'art. 2 della l. reg. n. 33/2020 le variazioni di euro -92.545.554,15, euro -213.435.133,43, euro -6.240.628,61 ed euro -102.661.874,95 (Missione 0, Programma 0, capitoli 000004, 000006, 000014 e 000015) sono abrogate. [...] 6. L'art. 8 della l. reg. 30 dicembre 2020, n. 36 è abrogato. [...] 9. Le abrogazioni di cui ai commi 1, 2, 3, 4 e 5 producono effetti con decorrenza dal 29 dicembre 2020. L'abrogazione di cui al comma 6 produce effetti con decorrenza dal 31 dicembre 2020”.

8.1.1. Le disposizioni censurate dispongono variazioni retroattive sulle poste attive e passive del bilancio, già assoggettate a parificazione per l'esercizio antecedente, che lasciano *ex post* prive di copertura le obbligazioni assunte in corso di quell'esercizio.

Detta assenza di copertura provoca uno sbilanciamento economico-finanziario nelle risultanze degli esercizi successivi, ivi compreso quello sottoposto al giudizio di parifica, determinando – per le motivazioni già esposte con riguardo all'art. 7 del d.lgs. n. 158/2019 e all'art. 4 della l. reg. Siciliana n. 30/2019 – il contrasto con il principio che sancisce l'obbligo di copertura della spesa e con il principio di equilibrio di bilancio di cui agli artt. 81, 97, c. 1, e 119, c. 1, Cost.

8.2. L'art. 110, cc. 3, 6 e 9, l. reg. Siciliana n. 9/2021 contrasta, altresì, con l'art. 51 del d.lgs. n. 118/2011, norma interposta dell'art. 81, c. 4, Cost. con riguardo ai principi di annualità e di continuità del bilancio.

8.2.1. La norma interposta invocata dal rimettente stabilisce difatti che “[n]essuna variazione al bilancio può essere approvata dopo il 30 novembre dell’anno a cui il bilancio stesso si riferisce”, fatte salve le eccezioni espressamente indicate al comma 6 della medesima disposizione.

Il predetto paradigma è una specificazione del principio dell’equilibrio tendenziale contenuto nell’art. 81 Cost. in quanto “collega gli esercizi sopravvenienti nel tempo in modo ordinato e concatenato” (*ex plurimis*, sent. n. 181/2015), consentendo di connettere in modo strutturale e pluriennale i bilanci preventivi e successivi assicurandone certezza e stabilità. Detta connessione comporta la necessità di rispettare la sequenza temporale degli adempimenti legislativi e amministrativi afferenti al bilancio preventivo e consuntivo poiché una sana gestione finanziaria non può non tener conto della corretta determinazione della situazione economico-finanziaria da cui prende le mosse, la quale si proietta sugli esercizi successivi, coinvolgendo le relative gestioni e l’equilibrio dei bilanci (sent. n. 165/2023).

8.3. In definitiva, l’art. 110, cc. 3, 6 e 9, l. reg. Siciliana n. 9/2021, è costituzionalmente illegittimo per l’incidenza postuma che esso determina sulla situazione economico-finanziaria della Regione Siciliana relativamente a un esercizio ormai concluso, privando di certezza i termini di riferimento per la costruzione delle previsioni dei successivi bilanci e del loro equilibrio (sent. n. 165/2023 e n. 89/2017).

8.4. Restano assorbite le ulteriori censure.

Il nucleo incompressibile delle regole di armonizzazione contabile a tutela dell’equilibrio di bilancio

Sommario: 1. *Premessa*. – 2. *Il quadro normativo sottoposto alla Corte costituzionale dal giudice contabile*. – 3. *Ruolo e funzione del quadro normativo in materia di armonizzazione contabile*. – 4. *Principio di annualità e stabilità dei risultati di amministrazione approvati e accertati*. – 5. *Osservazioni conclusive*.

1. Premessa

La pronuncia in commento costituisce un importante tassello con il quale la Corte costituzionale completa il mosaico degli interventi interpretativi aventi ad oggetto il rapporto tra legislazione regionale e regole in materia di armonizzazione contabile degli enti territoriali. In piena coerenza con l’evoluzione ermeneutica precedente in merito ai tratti essenziali e alle finalità che qualificano il richiamato ambito regolamentare, quest’ultima pronuncia ha il pregio di fissare in modo chiaro i confini che si impongono allo spazio

di manovra del legislatore regionale, affinché siano preservate le finalità assegnate alle norme sull’armonizzazione contabile, strettamente collegate a valori primari sanciti nella parte della Costituzione dedicata al bilancio pubblico, quali il principio di equilibrio del bilancio, quello di copertura delle spese e il postulato dell’annualità dei documenti di programmazione finanziaria e di rendicontazione. Trattasi peraltro di regole basilari dell’ordinamento finanziario che hanno trovato contestuale affermazione anche da parte della Corte costituzionale tedesca con riferimento a disposizioni incidenti sul bilancio federale.

2. Il quadro normativo sottoposto alla Corte costituzionale dal giudice contabile

La pronuncia della Corte costituzionale qui in commento ha preso le mosse dalla rimessione da parte delle Sezioni riunite della Corte dei conti per la Regione Siciliana, in sede di giudizio di parificazione del rendiconto generale, della regione per l’esercizio finanziario 2020, di un articolato tessuto di disposizioni normative recanti regole finanziarie incidenti sulla documentazione programmatica e contabile della regione. Trattasi delle seguenti tre norme: *i*) l’art. 7 d.lgs. 27 dicembre 2019, n. 158 (Norme di attuazione dello Statuto speciale della Regione Siciliana in materia di armonizzazione dei sistemi contabili, dei conti giudiziari e dei controlli), nel testo vigente *ratione temporis*; *ii*) l’art. 4, c. 2, l. reg. Siciliana 28 dicembre 2019, n. 30 (Assestamento del bilancio di previsione per l’esercizio finanziario 2019 e per il triennio 2019-2021); *iii*) l’art. 110, cc. 3, 6 e 9, l. reg. Siciliana 15 aprile 2021, n. 9 (Disposizioni programmatiche e correttive per l’anno 2021. Legge di stabilità regionale).

Più in dettaglio, la prima disposizione (1) individuava un percorso di ripiano di alcune quote del complessivo disavanzo finanziario registrato alla data del 31 dicembre 2018 (quelle concernenti il disavanzo della gestione 2018 e le quote di disavanzo non recuperate entro il termine dello stesso esercizio) in deroga

(1) L’art. 7 d.lgs. n. 158/2019 prevedeva che, in sede di prima applicazione delle norme di attuazione dello Statuto speciale della Regione Siciliana in materia di armonizzazione dei sistemi contabili, ferma restando la competenza statale esclusiva in materia di armonizzazione dei bilanci, il disavanzo e le quote di disavanzo non recuperate, relative al rendiconto 2018, non potranno essere ripianate oltre il limite massimo di dieci esercizi. Anche al fine di tenere conto di quanto previsto dall’art. 9 della l. n. 243/2012, il termine di dieci anni è ridotto a tre anni qualora, entro novanta giorni dall’entrata in vigore del d.lgs. n. 158/2019, la regione e lo Stato non sottoscrivano un accordo contenente specifici impegni di rientro dal disavanzo. Tali impegni, in attuazione dei principi dell’equilibrio e della sana gestione finanziaria del bilancio, di responsabilità nell’esercizio del mandato elettivo e di responsabilità intergenerazionale, ai sensi degli artt. 81 e 97 Cost., devono garantire il rispetto di specifici parametri di virtuosità, quali la riduzione strutturale della spesa corrente, già con effetti a decorrere dall’esercizio finanziario 2020. La regione si impegna, altresì, a concordare con lo Stato appositi interventi di riforma per le finalità di contenimento della spesa.

al modello generale e uniforme di disciplina previsto dalla legislazione statale per le regioni, consentendo un orizzonte temporale decennale. Diversamente l'art. 42, c. 12, d.lgs. n. 118/2011 dispone in via ordinaria regole temporali di recupero più stringenti: l'eventuale disavanzo di amministrazione accertato a seguito dell'approvazione del rendiconto, al netto del debito autorizzato e non contratto, è applicato al primo esercizio del bilancio di previsione dell'esercizio in corso di gestione. In via alternativa, il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della legislatura regionale, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. Detto piano di rientro è sottoposto al parere del collegio dei revisori.

La seconda disposizione (art. 4, c. 2, l. reg. Siciliana n. 30/2019) procedeva ad una scomposizione del disavanzo finanziario regionale a fine 2018 (ad esempio quello di competenza, quello derivante da gestioni pregresse o quello legato agli esiti dell'attività di riaccertamento straordinario dei residui funzionale al passaggio al sistema contabile armonizzato), prevedendo per ciascuna di esse periodi pluriennali di recupero di durata differente, ricompresi nel *range* 10-30 anni.

Con la terza disposizione, invece, vengono disposte modifiche finanziarie alla legge n. 33/2020, la quale – a sua volta – arrecava variazioni al bilancio di previsione della regione per l'esercizio finanziario 2020 e per il triennio 2020-2022.

Nell'ambito del giudizio di parificazione celebrato innanzi alla Corte dei conti le richiamate disposizioni, non suscettibili di interpretazione diversa da quella imposta dal chiaro tenore letterale, assunto rilevante in quanto in grado di incidere sulla determinazione del risultato di amministrazione oggetto di esame giudiziale. Ciò ha spinto la magistratura contabile a sottoporle al vaglio del giudice costituzionale, in ragione dell'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale che riconosce alla Corte dei conti la legittimità di giudice *a quo* ai fini della proponibilità di una questione di legittimità in via incidentale, nell'ambito del giudizio di parificazione. Possono al riguardo richiamarsi, in tema di rendicontazione statale, la sentenza Corte cost., 6 dicembre 1963, n. 165 e, successivamente, la sentenza 14 giugno 1995, n. 244, la quale, superando le restrizioni iniziali imposte al perimetro di conoscibilità del giudizio di parificazione (2), ha operato una

(2) Secondo l'impostazione risalente alla pronuncia della Corte cost. 18 dicembre 1968, n. 142, non si riteneva consentito che il giudice contabile, in sede di parificazione, estendesse lo scrutinio alla legge di bilancio o alle altre disposizioni di spesa che determinano partite contabili accolte nel rendiconto oggetto di esame. In sintesi, nella ricostruzione più risalente operata dalla Corte costituzionale, l'irrelevanza nel giudizio di parificazione di eventuali questioni di legittimità costituzionale attinenti a disposizioni di spesa che concorrono alla determinazione

reinterpretazione del ruolo del Rendiconto generale dello Stato, all'interno del ciclo della programmazione finanziaria, alla luce della riforma adottata nella materia della contabilità pubblica con la l. 5 agosto 1978, n. 468. Sul fronte dei giudizi di parificazione regionali, le medesime considerazioni sono state riconosciute con la pronuncia n. 181/2015, con successiva estensione quanto ai parametri costituzionali di riferimento invocabili (3).

delle risultanze contabili del rendiconto riposa su due argomenti principali: da un lato, l'eventuale accertamento dell'illegittimità costituzionale di tali norme non produrrebbe effetti modificativi sulle risultanze gestionali rappresentate nel rendiconto, in quanto la spesa della cui legittimità si dubita risulta ormai sostenuta e, quindi, da includere nella rendicontazione; dall'altro lato, nell'ambito del giudizio di parificazione la Corte dei conti non si trova a dare applicazione alla legislazione di spesa – com'è il caso invece nell'ambito del controllo preventivo di legittimità sui provvedimenti attuativi delle disposizioni di spesa – ma a verificare la regolarità di un documento contabile, quale il Rendiconto generale. Sulla legittimazione della Corte dei conti a sollevare la questione di legittimità costituzionale nei giudizi di parificazione del Rendiconto generale dello Stato, cfr. in dottrina S. Buscema, *Copertura e costituzionalità delle leggi che comportano nuove e maggiori spese*, in *Riv. dir. fin.*, 1955, vol. XIV, parte 1, 24 ss.; A. Sandulli, *Funzioni pubbliche neutrali e giurisdizione*, in *Riv. dir. proc.*, 1964, 200 ss.; R. Chieppa, *Sulle questioni di legittimità costituzionale sollevabili incidentalmente nel corso di giudizio di parificazione del rendiconto generale (a proposito della registrazione con riserva di atti regionali siciliani) e sulle nuove prospettive per i conflitti di attribuzione*, in *Giur. cost.*, 1966, 1651 ss.; M. Carabba, *Il controllo della Corte dei conti sulla copertura delle leggi di spesa e delle decisioni di bilancio*, in U. Allegretti (a cura di), *I controlli amministrativi*, Bologna, il Mulino, 1995, 205 ss.; C. Chiappinelli, *La Corte costituzionale muta radicalmente indirizzo e riconosce nuovi compiti al giudizio di parificazione*, in questa *Rivista*, 1995, 3, 169 ss.; G. Rivosecchi, *Controlli della Corte dei conti e incidenti di costituzionalità*, in *Dir. pubbl.*, 2017, 2, 357 ss.; A. Cardone, *Legittimazione al promovimento della questione di costituzionalità e natura giurisdizionale della parificazione dei rendiconti regionali*, in *Giur. cost.*, 2020, 2585 ss.; G. D'Auria, *Corte dei conti in sede di controllo e accesso al giudizio incidentale di costituzionalità (ma il controllo di "sana gestione" è ... fuori dal gioco)*, *ibidem*, 2227 ss.

(3) Nel dettaglio, a partire dalla sentenza 23 luglio 2015, n. 181 (in questa *Rivista*, 2015, 3-4, 445; nello stesso senso v. anche Corte cost. 27 aprile 2017, n. 89, *ivi*, 2017, 1-2, 521) la legittimazione della Corte dei conti ha travalicato i confini dell'art. 81 Cost., venendo estesa a tutte le norme costituzionali tese a presidiare gli equilibri di finanza pubblica e, dunque, anche con riferimento all'art. 119, c. 6 (in materia di indebitamento) e all'art. 97 (in merito alla necessità che le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurino l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico). Successivamente, la Corte costituzionale, con la pronuncia 9 novembre 2018, n. 196 (*ivi*, 2018, 5-6, 207, con nota di D. Morgante, *Parificazione del rendiconto da parte della Corte dei conti e autonomia finanziaria degli enti territoriali nella giurisprudenza costituzionale*), ha accostato, ai parametri costituzionali posti a tutela degli equilibri economico-finanziari, ai limitati fini del giudizio di parificazione e alla luce delle peculiarità di esso, "i parametri attributivi di competenza legislativa esclusiva allo Stato, poiché in tali casi la Regione manca per definizione della prerogativa di allocare ri-

Il complesso delle disposizioni sottoposte al vaglio della Corte costituzionale ha costituito l'occasione per quest'ultima di formulare importanti considerazioni in merito a principi fondamentali della finanza pubblica: il ruolo dell'armonizzazione contabile, il principio di equilibrio di bilancio e quello di copertura finanziaria della spesa, nonché i postulati di annualità e continuità del bilancio.

3. Ruolo e funzione del quadro normativo in materia di armonizzazione contabile

La pronuncia in commento ribadisce il ruolo peculiare e polifunzionale rivestito dal *corpus* normativo in tema di armonizzazione contabile di cui al d.lgs. n. 118/2011. Essa, infatti, è considerata “ontologicamente” funzionale ad esigenze primarie dell'ordinamento. La prima attiene all'attendibilità, omogeneità e comparabilità dei bilanci preventivi e consuntivi degli enti dei vari livelli territoriali di governo. In questa prospettiva la definizione di regole uniformi “di contabilizzazione e di rappresentazione” costituisce la base di riferimento anche per il processo di consolidamento delle informazioni finanziarie, ai fini della verifica del rispetto dei vincoli provenienti dal diritto eurounitario (4). Per altro verso, la previsione di un “linguaggio” comune risponde ad un'esigenza politico-sociale, essendo strumentale ad assicurare che la programmazione e la rendicontazione assolvano anche alla funzione di trasparenza e *accountability* nei confronti della collettività delle scelte del decisore pubblico rispetto all'allocazione delle risorse e al loro effettivo utilizzo. In questo senso, infatti, tra i postulati del bilancio armonizzato, di cui all'allegato 1 al d.lgs. n. 118/2011, viene richiamato quello della chiarezza o comprensibilità (5). Non possono sul punto non richiamarsi le

sorse”. Cfr. anche Corte cost., n. 196/2018 cit., 14 febbraio 2019, n. 18 e 30 luglio 2020, n. 181.

(4) In dottrina, v. A. Brancasi, *L'armonizzazione dei bilanci a fronte della loro funzione non meramente conoscitiva e della autonomia regionale*, in questa *Rivista*, 2014, 5-6, 406; L. Antonini, *Armonizzazione contabile e autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in <www.rivistaaic.it>, 2 febbraio 2017; G. Rivosecchi, *L'armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali: orientamenti e prospettive alla luce della giurisprudenza costituzionale*, in <www.federalismi.it>, 7 settembre 2016; L. Mercati, *Armonizzazione dei bilanci pubblici e principi contabili*, in *ivi*, 22 gennaio 2014.

(5) Strettamente collegato al principio di veridicità della rappresentazione contabile, quello della chiarezza o comprensibilità impone che le registrazioni contabili ed i documenti di bilancio adottino il sistema di classificazione previsto dall'ordinamento contabile e finanziario, uniformandosi alle istruzioni dei relativi glossari. L'articolazione del sistema di bilancio deve essere tale da facilitarne – tra l'altro – la comprensione e permettere la consultazione rendendo evidenti le informazioni previsionali, gestionali e di rendicontazione in esso contenute. Il sistema di bilancio deve essere corredato da una informativa supplementare che faciliti la comprensione e l'intelligibilità dei documenti. L'adozione di una corretta classificazione dei documenti contabili costituisce una condizione necessaria per garantire il corretto monitoraggio e consolida-

considerazioni della giurisprudenza costituzionale in merito alla natura di “bene pubblico” del bilancio, nel senso che lo stesso 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 e a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato e il realizzato*” (6).

Nell'articolato normativo in materia di armonizzazione, alle regole di “contabilizzazione e rappresentazione” si accostano disposizioni riconducibili alla funzione di coordinamento dinamico della finanza pubblica (7), ossia volte a regolare la gestione finanziaria degli enti territoriali, inclusi quelli regionali, declinando il concetto di equilibrio di bilancio e i vincoli finanziari a livello sub-statale, nonché disciplinando le modalità di concorso delle autonomie agli obiettivi più generali di finanza pubblica. Tra questi possono ritenersi rientranti anche le regole in tema di orizzonte temporale di recupero del disavanzo, intimamente connesse al principio di equilibrio di bilancio e a quello della copertura finanziaria (8). Il meccanismo di recupero del passivo accumulato, infatti, rappresenta l'elemento di congiunzione tra esercizi successivi, nella dinamica di continuità e concatenazione che astringe tra loro le gestioni finanziarie. La quota di disavan-

mento dei conti pubblici da parte delle istituzioni preposte al coordinamento e controllo della finanza pubblica.

Una qualità essenziale delle informazioni contenute nel sistema di bilancio è che esse siano prontamente comprensibili dagli utilizzatori e che abbiano la capacità di garantire sinteticità ed al tempo stesso analiticità delle conoscenze. A tale scopo, si assume che gli utilizzatori possano con la normale diligenza esaminare i dati contabili dei bilanci ed abbiano una ragionevole conoscenza dell'attività svolta dall'amministrazione pubblica considerata e dei sistemi contabili adottati, al fine di ottenere, dagli elementi quantitativi e qualitativi disponibili, chiare e trasparenti informazioni.

(6) Cfr. Corte cost., 20 luglio 2016, n. 184, in questa *Rivista*, 2016, 5-6, 484, con nota di richiami (annotata da G. Delle Donne, *Le leggi regionali di contabilità, dopo l'entrata in vigore della legge costituzionale n. 1/2012. Alcune considerazioni sulla sentenza n. 184/2016 della Corte costituzionale*, in <www.osservatoriosullefonti.it>, n. 3/2016; su di essa, v. pure le osservazioni di G. Rivosecchi, *L'armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali*, cit.

(7) Ai fini della distinzione tra regole statiche e dinamiche del coordinamento della finanza pubblica delle autonomie territoriali, cfr. A. Brancasi, *I due scrutini sul funzionamento dinamico del federalismo fiscale: autonomia finanziaria ed obbligo di copertura degli oneri posti a carico di altri enti del settore pubblico*, in *Giur. cost.*, 2006, 1425.

(8) La Corte costituzionale ha avuto modo di sottolineare che il principio di copertura finanziaria e l'equilibrio di bilancio presentano una forte connessione; essi sono due facce della stessa medaglia, dal momento che l'equilibrio presuppone che ogni intervento programmato sia sorretto dalla previa individuazione delle pertinenti risorse; cfr. Corte cost., 20 dicembre 2017, n. 274, in *Giur. cost.*, 2017, 6, 3028 ss., e in questa *Rivista*, 2017, 5-6, 493, con nota di A.M. Quaglini.

zo da riassorbire in ogni annualità deve essere iscritta come prima voce di spesa al fine di garantirne, nel quadro della programmazione finanziaria e delle risorse a disposizione, la necessaria copertura. In questo senso è evidente come disposizioni normative specifiche che prevedano allungamenti, rispetto alla disciplina ordinaria, degli orizzonti temporali di recupero del *deficit* accumulato si traducano nella possibilità per gli enti di aumentare i propri margini di spesa, facendo gravare sugli esercizi in gestione quote più basse di disavanzo; ciò altera l'ordinario meccanismo di copertura finanziaria (comportando sostanzialmente l'assunzione di spese in *deficit*) ed i vincoli quantitativi e qualitativi per il ricorso al debito, in ultima istanza, comportando una deviazione dal percorso di recupero dell'equilibrio di bilancio.

Così delineate, sia le “regole di contabilizzazione e rappresentazione” e sia quelle di “coordinamento finanziario dinamico” devono ritenersi, nella ricostruzione operata dalla pronuncia in commento, un nucleo intangibile di disposizioni di armonizzazione riservate alla competenza del legislatore statale, attesa la loro strumentalità rispetto ad esigenze primarie di finanza pubblica allargata. In questo contesto, rafforzato peraltro dal passaggio della materia dell'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio alla potestà esclusiva statale, in esito alla riforma costituzionale del 2012, alle autonomie, neppure quelle caratterizzate da specialità, non è consentito di introdurre regimi o regole derogatorie rispetto al quadro nazionale, svolgendo l'obiettivo di uniformità dei conti pubblici e di garanzia delle grandezze di finanza pubblica (9).

Ciò non esclude che nella materia dell'armonizzazione dei sistemi contabili residuino comunque spazi per interventi regolatori regionali, rientrando tale complesso normativo in quelli che non integrano una vera e propria materia (10), ma si qualificano a seconda dell'oggetto al quale afferiscono e, pertanto, possono essere ascritti, di volta in volta, a potestà legislative statali o regionali (11).

I margini all'interno dei quali le regioni possono esercitare la propria potestà normativa nella materia finanziaria e contabile restano circoscritti alla prospettiva del “rapporto di mandato elettorale” tra ammini-

stratori e amministrati. Le sofisticate tecniche di standardizzazione, indispensabili per i controlli della finanza pubblica, ma caratterizzate da un elevato tasso di complessità, devono essere, pertanto, integrate da esposizioni divulgative circa il rapporto tra il mandato elettorale e la gestione delle risorse destinate alle pubbliche finalità. Ed è in questi ambiti che trova spazio la potestà normativa delle autonomie territoriali (12).

Tirando le fila di questo percorso interpretativo la pronuncia in discorso ha esteso le proprie considerazioni anche ad una disposizione, quale quella della fattispecie all'esame, attuativa dello statuto speciale della Regione Siciliana. Da un lato, la Corte costituzionale conferma la natura peculiare di tale fonte normativa, definita a competenza “riservata e separata” rispetto a quella esercitabile dalle altre leggi ordinarie (v. sent. nn. 213 e 137/1998), volte a contemperare l'autonomia speciale con l'esigenza di unitarietà nazionale; dall'altro lato, tale competenza deve essere esercitata nel rispetto del vincolo di corrispondenza alle norme e alle finalità dello statuto di cui costituiscono attuazione (13). Non ravvisando alcun riferimento alla materia della contabilità e della disciplina del bilancio nella parte dello statuto che regola le materie assegnate alla potestà legislativa esclusiva e concorrente regionale, la Corte perviene alla conclusione che la disciplina dell'armonizzazione dedicata al periodo temporale di recupero del disavanzo non possa essere derogata nemmeno con fonti normative attuative dello statuto, dichiarando l'art. 7 del d.lgs. n. 158/2019, nel testo *ratione temporis* vigente, costituzionalmente illegittimo per violazione del principio dell'equilibrio del bilancio, di cui agli artt. 81, 97, c. 1, e 119, c. 1, Cost.

Peraltro, ricorda la Corte costituzionale, l'eventuale allungamento a dieci anni dell'orizzonte di recupero del disavanzo, invece del termine ordinario più breve previsto dall'art. 42 del d.lgs. n. 118/2011, sarebbe stato subordinato dal più volte citato art. 7 del d.lgs. n. 158/2019 alla sottoscrizione di un accordo tra la regione e lo Stato per l'adozione di specifici impegni per l'effettivo rientro dal disavanzo; accordo che al momento dell'adozione della disposizione censurata non era tuttavia intervenuto, generando di fatto l'effetto contrario di ampliamento delle capacità di spesa senza l'adeguata copertura.

4. Principio di annualità e stabilità dei risultati di amministrazione approvati e accertati

Lo scrutinio della terza disposizione (art. 110 l. reg. n. 9/2021) ha costituito l'occasione per la Corte costituzionale di riaffermare la natura imperativa del principio di annualità del bilancio e del rendiconto. Le disposizioni censurate, infatti, disponevano variazioni

(9) Già in precedenti sentenze (Corte cost., 23 dicembre 1998, n. 421, in *Foro it.*, 1999, I, 1744; 26 gennaio 2004, n. 36, in *Giur. it.*, 2004, 1056, con nota di R. Caranta), comunque, la Corte aveva precisato che nei confronti delle regioni e province a statuto speciale, in quanto rientranti nel perimetro della “finanza pubblica allargata”, lo Stato detiene poteri di disciplina generale e di coordinamento, nell'esercizio dei quali ben può richiedere il loro concorso al conseguimento degli obiettivi complessivi di finanza pubblica, connessi anche ai vincoli europei, come quelli relativi al cosiddetto patto di stabilità interno.

(10) Cfr. Corte cost., 1 ottobre 2003, n. 303, in questa *Rivista*, 2003, 6, 181.

(11) V. al riguardo oltre alla già citata sent. n. 184/2016, anche Corte cost., 13 aprile 2017, n. 80, *ivi*, 2017, 3-4, 439, con nota di A.M. Quaglini.

(12) In tal senso v. Corte cost., 11 gennaio 2017, n. 6, *ibidem*, 1-2, 539.

(13) Cfr. Corte cost., 4 novembre 2004, n. 316, in *Foro it.*, 2005, I, 986, nonché in *Corr. giur.*, 2004, 12, 1655.

retroattive sulle poste attive e passive del bilancio, già assoggettate a parificazione per l'esercizio antecedente, di fatto lasciando *ex post* prive di copertura le obbligazioni assunte in corso di quell'esercizio.

Nella pronuncia si richiama come il ciclo di bilancio, dalla programmazione alla rendicontazione, si articoli in momenti temporali scadenziati e distinti tra loro, seppur legati da una dinamica di continuità, alla stregua della quale gli esiti contabili di un esercizio influenzano le gestioni degli anni successivi (14).

Ciò trova espressa enunciazione nel principio di annualità che figura come primo postulato tra quelli di cui all'allegato I del d.lgs. n. 118/2011 (15).

Tale ricostruzione trova riconoscimento positivo nell'art. 51 del d.lgs. n. 118/2011 il quale dispone un termine temporale (fissato nella data del 30 novembre) per l'approvazione di variazioni al bilancio in corso di gestione, fatte salve specifiche eccezioni contemplate dalla stessa norma (16).

Detta norma assurge a rango di disposizione interposta dei principi di annualità e continuità dei bilanci determinando l'incostituzionalità di provvedimenti normativi che incidano *ex post* sulle risultanze contabili di un esercizio oramai chiuso.

Le parole della Corte costituzionale su tale tema richiamano alla memoria quelle dell'omologo giudice tedesco (*Bundesverfassungsgericht*) pronunciate nella sentenza del 15 novembre 2023 (2 BvF 1/2), a testimonianza di un *idem sentire* circa i principi alla base del diritto del bilancio. In tale occasione la Corte tedesca è stata chiamata ad esprimersi sull'articolata vicenda della seconda variazione alla legge di bilancio per il 2021 (17).

(14) In dottrina S. Buscema, voce *Bilancio*, in *Enc. dir.*, V, Milano, Giuffrè, 1959, 391; A. Brancasi, *L'ordinamento contabile*, Torino, Giappichelli, 2005.

(15) In base al principio dell'annualità i documenti del sistema di bilancio, sia di previsione sia di rendicontazione, sono predisposti con cadenza annuale e si riferiscono a distinti periodi di gestione coincidenti con l'anno solare. Nella predisposizione dei documenti di bilancio, le previsioni di ciascun esercizio sono elaborate sulla base di una programmazione di medio periodo, con un orizzonte temporale almeno triennale.

(16) Trattasi di ipotesi in cui viene garantito l'equilibrio di bilancio in quanto le variazioni sono giustificate dall'istituzione di nuove entrate, dalla variazione del fondo pluriennale vincolato, dalla reimputazione di obbligazioni già assunte agli esercizi in cui le stesse sono esigibili, alcuni prelievi dai fondi.

(17) Con una prima variazione al bilancio era stato autorizzato il ricorso ad ulteriore indebitamento per l'anno 2021 per 60 miliardi, in deroga alla regola del freno al debito di cui all'art. 115, par. 2, della Legge fondamentale tedesca (*Schuldenbremse*), in ragione della situazione di emergenza straordinaria dettata dalla crisi pandemica, attestata dal Parlamento con decisione del 23 aprile 2023. Successivamente, essendo divenuto evidente che le entrate da maggior indebitamento non risultavano più necessarie per le finalità che avevano giustificato la deroga al vincolo, con la seconda variazione di bilancio dette risorse sono state trasferite al Fondo per l'energia e il clima (*Energie und Klimafonds*), un fondo speciale fuori bilancio federale, rendendone così possibile l'utilizzo nei successivi eser-

Tra le tre principali (18) argomentazioni che hanno indotto il giudice tedesco a dichiarare l'illegittimità della variazione assume rilievo il richiamo al principio di annualità del bilancio e alla sua interazione con il vincolo all'indebitamento, che ha nella costituzione tedesca una disciplina molto dettagliata (19).

Nella pronuncia viene affermato come il principio di annualità trovi applicazione anche con riguardo alle eccezioni alla regola del freno al debito e non possa essere aggirato mediante il ricorso a fondi speciali fuori bilancio. La sua rilevanza legittima uno stretto controllo costituzionale da parte della Corte. Quest'ultima declina il principio in discorso in una triplice connotazione: quella dell'annualità della programmazione (*Jährlichkeit*) (20), quella dell'annualità dell'esecuzione (*Jährigkeit*), affiancate dal postulato della scadenza delle obbligazioni (*Haushaltsgrundsatz der Fälligkeit*).

La prima accezione impone che la programmazione finanziaria di bilancio, anche se pluriennale, sia definita prima dell'inizio del primo anno cui la stessa si riferisce, attraverso l'approvazione della legge di bilancio (*Haushaltsgesetz*).

Tale postulato trova giustificazione nell'esigenza di garantire il "diritto al bilancio" del Parlamento (*Budgetrecht des Parlaments*), considerando che tale documento programmatico perderebbe la sua significatività e forza vincolante su periodi previsionali più lunghi. In questo quadro, l'approvazione di una varia-

cizi. Tale trasferimento di risorse 2021 è avvenuto su base retroattiva, a partire dall'1 gennaio 2021, essendo stata la seconda variazione al bilancio 2021 promulgata il 22 febbraio 2022.

(18) Oltre al tema dell'annualità, la Corte costituzionale tedesca ha censurato la legge all'esame ritenuta carente nella dimostrazione del nesso fattuale tra la situazione di emergenza e le misure di gestione della crisi adottate a supporto della decisione di elevare l'indebitamento.

(19) In base all'art. 109, c. 3, della Legge fondamentale i bilanci dei governi federali e regionali devono generalmente essere in pareggio, senza computare le entrate da indebitamento; questo principio, in base al successivo art. 115, c. 2, è soddisfatto se le entrate da prestiti non supera lo 0,35 per cento del prodotto interno lordo nominale (c.d. regola del freno al debito o *Schuldenbremse*). I medesimi due articoli prevedono che possano essere considerati, in via simmetrica, gli effetti congiunturali del ciclo economico di ripresa e di recessione che si discostano dalle condizioni normali (c.d. componente ciclica), da registrarsi in un conto di controllo. Inoltre, in via derogatoria, in caso di catastrofi naturali o situazioni di emergenza eccezionali che sfuggano al controllo dello Stato e influiscano in modo significativo sulla situazione finanziaria dello Stato, questi limiti di indebitamento possono essere superati, previa decisione della maggioranza dei membri del Parlamento. La delibera parlamentare deve essere collegata ad un piano di rientro con un termine ragionevole.

(20) Per una disamina del principio di annualità della programmazione nella dottrina tedesca v. H. Tappe, *Das Haushaltsgesetz als Zeitgesetz. Zur Bedeutung der zeitlichen Bindungen für das Haushalts- und Staatsschuldenrecht.*, Berlino, Duncker & Humblot, 2008, 64 ss.; M. Klopfer, *Finanzverfassungsrecht mit Haushaltsverfassungsrecht*, Monaco di Baviera, C.H.Beck, 2014, 328 ss.

zione di bilancio dopo il termine di scadenza dell'esercizio e con effetto retroattivo sull'anno trascorso si pone in palese contrasto con la natura preventiva del bilancio stesso (*Vorherigkeit*).

La seconda accezione attiene al profilo esecutivo ed implica che le autorizzazioni di spesa mantengono effettività all'interno dell'esercizio finanziario, al termine del quale, ove non utilizzate, determinano economie, salvo eccezioni derogatorie.

Sebbene sotto questo profilo il principio di annualità vincoli in particolare il potere esecutivo, esso viene a limitare anche il margine decisionale del legislatore nella definizione del bilancio, escludendo di regola la possibilità di trasferire oltre l'anno le autorizzazioni di spesa e di impegno. Le due declinazioni dell'annualità del bilancio concorrono quindi a preservare il potere decisionale dei futuri legislatori, evitando che lo stesso sia eroso dal continuo rinvio in avanti di oneri definiti da precedenti decisori politici.

Nella terza accezione, il principio della scadenza nell'anno corrente (non dotato di diretta copertura a livello costituzionale) attiene al criterio di previsione delle entrate e delle spese, le quali possono essere incluse in bilancio solo se per le stesse è prevista la scadenza nell'annualità di riferimento, definita in termini di tramutazione attesa in flussi di cassa effettivi.

È, pertanto, all'interno del perimetro definito dal principio dell'annualità che deve essere assicurato il rispetto delle condizioni legittimanti il ricorso all'indebitamento: l'importo massimo consentito deve essere calcolato separatamente per anno e utilizzato per le finalità previste nel periodo di riferimento; non ne è consentito il trasferimento tra esercizi a mezzo dei fondi speciali fuori bilancio, tramutandoli in sostanza in una sorta di riserve delle somme prese in prestito, da utilizzarsi poi nei successivi esercizi, superando in questi ultimi le previsioni sui limiti all'indebitamento.

5. Osservazioni conclusive

La recente pronuncia oggetto di analisi in questa nota assume particolare rilievo, in quanto porta la Corte costituzionale ad affermare la sostanziale incomprimibilità del nucleo centrale delle regole di armonizzazione contabile, ossia di quelle volte ad omogeneizzare i linguaggi contabili di rilevazione e rappresentazione dei fatti gestionali e quelle di coordinamento dinamico dei saldi e del recupero dei disavanzi; tali regole si impongono alle regioni, anche ad autonomia speciale, in quanto costituiscono attuazione e presidio del principio di equilibrio del bilancio, ponendosi altresì in chiave strumentale rispetto alla verifica del rispetto dei parametri europei.

Le medesime esigenze di un *set* di regole uniformi sia "di rappresentazione" sia di "coordinamento finanziario" sono alla base della costruzione della stessa *governance* economica europea.

Sul primo fronte, nella proposta di modifica della direttiva 2011/85/Eu (21) viene chiaramente segnalato come la sussistenza di un quadro completo e affidabile di regole di contabilità pubblica fondato sul principio di competenza, per tutti i sotto settori di governo, rappresenti una condizione per la produzione di informazioni statistiche di qualità, utili al meccanismo di sorveglianza multilaterale. Sotto il secondo profilo, possono richiamarsi, oltre ai due parametri fondamentali dell'indebitamento e del debito in rapporto al Pil, l'introduzione di un singolo indicatore operativo per assicurare la sostenibilità del debito, rappresentato dalla spesa primaria finanziata a livello nazionale, calcolata al netto delle misure discrezionali sul lato delle entrate e al netto della componente ciclica della spesa per sussidi di disoccupazione (22).

Dalla pronuncia emerge anche il ruolo essenziale svolto dalla Corte dei conti in questo settore dell'ordinamento nazionale; il dialogo tra il giudice delle leggi e il giudice contabile si conferma come canale privilegiato per consentire al primo di espungere dall'ordinamento disposizioni di carattere finanziario e a elevato contenuto tecnico che, pur ponendosi potenzialmente in contrasto con i principi e i vincoli costituzionali che governano la finanza pubblica, difficilmente potrebbero trovare accesso al sindacato di costituzionalità per altra via.

La specificità dei compiti, di controllo e giurisdizionali, della Corte dei conti contribuisce in questo modo ad assicurare la necessaria tutela ai principi costituzionali che presidiano l'equilibrio e la sana gestione del bilancio pubblico, principi che costituiscono le condizioni di contesto affinché possano essere soddisfatte le istanze della collettività all'erogazione di servizi e prestazioni da parte del settore pubblico secondo standard adeguati, nonché possano trovare bilanciamento le differenti esigenze dei contribuenti attuali e futuri.

ANGELO MARIA QUAGLINI

(21) Cfr. Commissione europea, *Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/85/Eu on requirements for budgetary frameworks of the Member States*, COM (2023) 242 final.

(22) Per un esame delle proposte di riforma della *governance* economica europea v. Corte conti, Sez. riun. contr., 18 ottobre 2023, n. 31, e 14 febbraio 2023, n. 12.