

La Corte costituzionale continua a censurare la legislazione regionale per violazione dei principi in materia di armonizzazione contabile

Sommario: 1. *La materia dell'armonizzazione contabile e il criterio competenziale della Costituzione.* – 2. *La giurisprudenza costituzionale sulla materia dell'armonizzazione contabile.* – 3. *La questione decisa dalla Corte.* – 4. *Conclusioni.*

1. La materia dell'armonizzazione contabile e il criterio competenziale della Costituzione

Con la decisione in commento la Corte costituzionale affronta, ancora una volta, una questione relativa al sospetto di illegittimità costituzionale delle disposizioni regionali violative della competenza esclusiva statale in materia di armonizzazione contabile.

Come è noto, il titolo competenziale, prima della riforma del titolo V della Costituzione ad opera della l. cost. n. 3/2001, spettava alla competenza concorrente statale e regionale, con i limiti dei principi fondamentali in materia di coordinamento della finanza pubblica.

Sebbene la riforma del titolo V sia stata dettata dall'esigenza di imprimere una spinta più decisa alle autonomie, i limiti imposti all'Italia dall'adesione ai parametri economico-finanziari dell'Unione europea hanno determinato l'attrazione della materia nella competenza esclusiva dello Stato con la l. cost. 20 aprile 2012, n. 1, che ha introdotto il principio del pareggio di bilancio all'art. 81 Cost., modificando anche, tra gli altri, l'art. 117 della Carta fondamentale.

In particolare, tale principio è definito come equilibrio delle entrate e delle spese; è altresì limitato il ricorso all'indebitamento soltanto all'ipotesi di fasi avverse del ciclo macroeconomico o a circostanze eccezionali, da approvarsi con maggioranza assoluta delle Camere.

L'introduzione a livello costituzionale del principio generale del divieto dell'indebitamento ha comportato anche una maggiore sorveglianza e coordinamento statale sui bilanci degli enti territoriali e regionali; pertanto, l'art. 3 ha modificato i cc. 2 e 3 dell'art. 117 Cost., recanti il riparto delle competenze legislative tra lo Stato e le regioni, al fine di riservare la materia della armonizzazione dei bilanci pubblici, in precedenza oggetto di legislazione concorrente, alla competenza legislativa esclusiva dello Stato, alla quale, innovando rispetto alla legislazione vigente, viene riservata anche la materia della "stabilizzazione del ciclo economico".

Non si tratta di una modifica formale, ma di una importante innovazione che avrà, negli anni successivi, evidenti riflessi nei rapporti tra Stato e regioni e anche nei giudizi di legittimità costituzionale della normativa regionale, sia a seguito di ricorso diretto alla Corte da parte della Presidenza del Consiglio dei ministri, sia da parte della Corte dei conti in sede di parifica del rendiconto delle regioni e delle province autonome in sede di sindacato diffuso.

Infine, tale modifica ha attribuito allo Stato non soltanto specifici poteri in termini di coordinamento della finanza pubblica allargata, ma, secondo la giurisprudenza costituzionale, gli ha imposto anche la relativa vigilanza, quale custode del medesimo ambito.

A seguito della legge delega n. 42/2009, poi, intervenuta dopo molti anni dalla riforma, e del d.lgs. n. 118/2011, la materia ha trovato una sistemazione, anch'essa modificata nel 2014 e attuata a partire dal 2015.

Il decreto delegato ha tenuto, inoltre, conto della direttiva 2011/85/UE dell'8 novembre 2011, che ha fissato regole minime comuni per rendere i bilanci degli Stati membri più trasparenti, confrontabili e il più possibile completi e veritieri, nonché con un medesimo orizzonte temporale pluriennale – almeno triennale – di programmazione.

L'intervento del legislatore costituzionale del 2012 si pone in linea con la nuova configurazione dell'art. 81 Cost. e, anche dell'art. 119, imponendo linguaggi univoci nella contabilità degli enti territoriali al fine di predisporre un conto consolidato delle pubbliche amministrazioni per verificare in maniera più efficace il rispetto dei parametri del patto di stabilità interno e di quello europeo.

2. La giurisprudenza costituzionale sulla materia dell'armonizzazione contabile

Già prima della modifica della competenza in questione, la Corte costituzionale aveva adottato un criterio interpretativo teleologico, e a partire dal secondo decennio di questo secolo, quando sono venuti all'esame i ricorsi diretti per violazione del criterio in argomento, la Consulta ha continuato a declinare tali principi attraverso la tecnica delle norme interposte (1).

La legislazione attuativa e segnatamente il d.lgs. n. 118/2011 ha comportato "un'espansione della stessa armonizzazione ad ambiti di regolazione che si pongono nell'alveo di altri titoli di competenza, nominati e innominati.

In sostanza, la stretta compenetrazione degli ambiti materiali ha reso inseparabili alcuni profili di regolazione". In tale direzione, "l'armonizzazione si colloca contemporaneamente in posizione autonoma e strumentale rispetto al coordinamento della finanza pubblica: infatti, la finanza pubblica non può essere coordinata se i bilanci delle amministrazioni non hanno la stessa struttura e se il percorso di programmazione e previsione non è temporalmente armonizzato con quello dello Stato (peraltro di mutevole configurazione a causa della cronologia degli adempimenti imposti in sede europea).

Analogamente, per quel che riguarda la tutela degli equilibri finanziari, il divieto di utilizzare fondi vincolati prima del loro accertamento risponde alla finalità

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

di evitare che ciò crei pregiudizio alla finanza pubblica individuale ed allargata” (2).

In questo senso, da un lato la materia o funzione “armonizzazione contabile” si pone come autoreggente e parametro di legittimità costituzionale e, dall’altro, è servente rispetto sia al criterio del coordinamento di cui al c. 3 dell’art. 117 e sia con riguardo alle materie declinate dagli artt. 81 e 119 Cost. (3).

In tale direzione, operano le norme interposte, definite, secondo la dottrina e la giurisprudenza costituzionale, quali sono definite come di rango subordinato alla Costituzione, cui devono conformarsi, ma sovraordinato rispetto alle leggi ordinarie (4).

In questo contesto, dunque, i parametri declinati dal d.lgs. n. 118/2011, a sua volta espressioni della delega legislativa di cui al d.lgs. n. 42/2009, integrano il parametro costituzionale assurgendo, esse stesse, a criterio di conformità a costituzione, purché, a loro volta, abbiano superato il vaglio di compatibilità con la Carta fondamentale, altrimenti devono essere espunte dal sistema.

3. La questione decisa dalla Corte

Con la sentenza in commento la Corte costituzionale continua, dunque, la sua analisi delle leggi regionali e della loro compatibilità con l’ordito costituzionale e con i parametri interposti, costituiti dal d.lgs. n. 118/2011 in materia di armonizzazione contabile delle regioni e degli enti locali, nonché dei loro organismi partecipati.

La sintetica decisione è stata emessa nell’ambito del giudizio di legittimità costituzionale dell’art. 1 della l. reg. Molise 25 marzo 2022, n. 4, recante “Riconoscimento di debiti fuori bilancio ai sensi dell’art. 73, lett. e), d.lgs. n. 118/2011, relativi al rimborso ai comuni del saldo delle spese sostenute per il rinnovo del consiglio regionale 2011”, promosso dal Presidente del Consiglio dei ministri in riferimento all’art. 117, c. 2, lett. e), Cost.

La citata disposizione regionale prevedeva al c. 1 che, ai sensi dell’art. 73, c. 1, lett. e), 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

(2) Corte cost., 20 luglio 2016, n. 184, *ivi*, 2016, 5-6, 484, punto 2.1 del considerato in diritto.

(3) Corte cost. n. 84/2016, punto 2.1 del considerato in diritto.

(4) Corte cost. n. 348/2007, in questa *Rivista*, 2007, 5, 252, punto 4.5 del considerato in diritto, per il quale la “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”. Anche sent. n. 269/2007, n. 12/2006, n. 108/2005, n. 533/2002, n. 4/2000, n. 85/1990, n. 101/1989.

norma degli artt. 1 e 2 della l. 5 maggio 2009, n. 42), “è riconosciuta la legittimità del debito fuori bilancio per euro 1.343.493,60 relativi al rimborso a comuni diversi del saldo delle spese sostenute per il rinnovo del consiglio regionale 2011”, come dettagliato per ciascun comune nel prospetto ivi inserito. Al successivo c. 2, la disposizione stabiliva che “[g]li oneri derivanti dal c. 1 trovano copertura nel bilancio di previsione 2021-2023, esercizio 2021, alla missione 1, programma 7, titolo 1”.

Per il ricorrente, la suddetta norma regionale, individuando la copertura degli oneri sulle risorse dell’esercizio 2021, “pur essendo tale esercizio ormai decorso”, contrasterebbe con il principio contabile dell’annualità del bilancio di cui “all’art. 3 del d.lgs. n. 118/2011” e con il “principio applicato 9.1 dell’allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2021 [*recte*: 118/2011] in materia di debiti fuori bilancio”, violando pertanto l’art. 117, c. 2, lett. e), Cost., sulla competenza legislativa esclusiva statale nella materia dell’armonizzazione dei bilanci pubblici.

Lo stanziamento di bilancio di cui alla missione 1, programma 7, titolo 1, relativo alle spese per lo svolgimento delle elezioni era stato incrementato a seguito della variazione disposta con delibera della giunta regionale del 29 dicembre 2021, n. 473, in esecuzione della l. reg. Molise 29 dicembre 2021, n. 7 (assestamento del bilancio di previsione 2021-2023 e modifiche di leggi regionali).

La regione aveva registrato l’impegno di spesa relativo al debito fuori bilancio in data 31 dicembre 2021, mentre al riconoscimento del suddetto debito il consiglio regionale aveva provveduto soltanto con la impugnata l. reg. Molise n. 4/2022.

Il ricorrente aveva invocato, quali norme interposte, le disposizioni contenute nell’allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 nella parte in cui prescrive: “[l]’emersione di debiti assunti dall’ente e non registrati quando l’obbligazione è sorta comporta la necessità di attivare la procedura amministrativa di riconoscimento del debito fuori bilancio, prima di impegnare le spese con imputazione nell’esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili.

Nel caso in cui il riconoscimento intervenga successivamente alla scadenza dell’obbligazione, la spesa è impegnata nell’esercizio in cui il debito fuori bilancio è riconosciuto”.

In base a tale principio, la regione “non poteva impegnare le risorse prima del riconoscimento del debito fuori bilancio”, nella specie avvenuto solo nel marzo del 2022 con la legge regionale impugnata. L’intera operazione avrebbe dovuto “pertanto essere imputata al 2022, ovvero attribuendo tanto gli oneri quanto le rispettive variazioni di bilancio (e relativi impegni di spesa) all’esercizio in cui i debiti” sono stati riconosciuti dalla l. reg. Molise n. 4/2022.

È palese il contrasto con il principio dell’annualità del bilancio, in base al quale ogni spesa prevista deve indicare gli oneri per farvi fronte nell’esercizio di riferimento nel quale è disposta; nella specie, invece, sus-

sisteva un evidente disallineamento tra impegno di spesa e relativa copertura, disposto il primo in un esercizio e l'altra in quello precedente.

La Corte, tuttavia, ha dichiarato preliminarmente l'inammissibilità della questione di legittimità costituzionale sollevata con riferimento unicamente all'atto di impegno concretamente adottato dal consiglio regionale e al principio 9.1 del d.lgs. n. 118/2011, senza far alcun riferimento alla norma violata, ossia l'art. 73 del medesimo decreto legislativo; richiama la Consulta l'obbligo di adeguata motivazione di tutti i rimettenti, a maggior ragione nel caso di impugnazione diretta di una disposizione normativa.

Nella specie, tale vizio ha impedito al giudice delle leggi di pronunciarsi, anche se, incidentalmente, questo sottolinea la fondatezza della reale censura, ancorché mal posta.

Residua, comunque, uno spazio per eventuali ulteriori iniziative giudiziali da parte del sindacato diffuso della Corte dei conti in sede di controllo regionale, ove chiamata ad applicare la normativa contestata, una volta esauritosi per decorso dei sessanta giorni dalla pubblicazione in Gazzetta ufficiale l'iniziativa governativa di ricorso diretto.

È stata invece accolta la censura che assume il contrasto "con il principio contabile dell'annualità del bilancio di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 118/2011" e la conseguente violazione dell'art. 117, c. 2, lett. e), Cost., sulla competenza legislativa esclusiva statale in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici [...] La legge regionale di riconoscimento di un debito fuori bilancio deve, ai sensi del c. 3 dell'art. 73 del d.lgs. n. 118/2011, contestualmente individuare nel bilancio "le disponibilità finanziarie sufficienti per effettuare le spese conseguenti" a tale riconoscimento.

Le risorse occorrenti, quindi, non possono che essere rinvenute nel bilancio di previsione che gestisce l'esercizio in cui la spesa è introdotta. La contestualità della previsione dell'onere non è certamente un principio di natura formale, ma sostanziale, perché, a fronte del riconoscimento di un debito o di una spesa ne deve essere necessariamente indicata la copertura, e – quel che più interessa – facendo riferimento alle risorse finanziarie concretamente disponibili.

La giurisprudenza che si annota segue un solco ormai consolidato del giudice delle leggi, sempre più attento all'osservanza, da parte del legislatore regionale ma anche di quello statale, dei principi costituzionali in materia di bilancio di cui all'art. 81 della Costituzione e del riparto di competenze a livello costituzionale come declinato dal titolo V della Carta fondamentale.

Nelle decisioni citate in motivazione (sent. nn. 226, 156 e 106/2021 e n. 197/2019), la Corte aveva già ribadito il principio di necessaria previsione di copertura adeguata di spese previste dalle leggi regionali, che, in assenza del rispetto di tali principi, venivano a violare l'art. 81, c. 3, Cost. quale norma direttamente applicabile anche in assenza di norme interposte (sent. n. 226/2021 in materia di indennità aggiuntive stipen-

diali per il personale del Corpo forestale della Regione Sicilia non riassorbito nell'Arma dei Carabinieri e nelle altre Forze di polizia a ordinamento civile; sent. n. 156/2021 di illegittimità costituzionale della legge regionale siciliana che determinava i nuovi oneri connessi all'anticipazione, mediante operazioni finanziarie, della disponibilità delle risorse attribuite per gli anni 2021-2025 alla Regione Sicilia ai sensi dell'art. 1, c. 883, l. n. 145/2018; sent. n. 106/2021 sulla previsione della restituzione degli oneri di urbanizzazione a coloro che non avevano conseguito il titolo abilitativo edilizio della Regione Abruzzo; sent. n. 197/2019 di illegittimità costituzionale degli artt. 34 e 35 della l. reg. Siciliana n. 8/2018, di autorizzazione del dipartimento regionale delle infrastrutture, della mobilità e dei trasporti all'accertamento in bilancio di contributi pubblici). Al riguardo, va menzionato l'art. 38 del d.lgs. n. 118/2011 che richiede la necessaria previsione della copertura delle spese di carattere continuativo e di carattere pluriennale (cc. 1 e 2) nella relativa legge regionale.

4. Conclusioni

La Corte costituzionale ribadisce il principio fondamentale dell'annualità del bilancio, uno dei cardini del bilancio dello Stato e di quelli delle regioni e degli enti locali e degli organismi da essi partecipati. Con l'avvio della riforma sull'armonizzazione contabile le amministrazioni pubbliche sono, infatti, tenute a conformare i propri ordinamenti finanziari e contabili ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 al d.lgs. n. 118/2011 e ad uniformare l'esercizio delle funzioni di programmazione, gestione, rendicontazione e controllo a tali principi. Essi si pongono, pertanto, come pilastri fondamentali alla base dell'ordinamento contabile del singolo ente.

I principi enunciati nell'allegato 1 sono annualità, unità, universalità, integrità, veridicità, attendibilità, correttezza, chiarezza o comprensibilità, trasparenza, significatività o rilevanza, flessibilità, congruità, prudenza, coerenza, continuità, costanza, comparabilità, verificabilità, imparzialità (neutralità), pubblicità, equilibri di bilancio, competenza finanziaria, competenza economica e di prevalenza della sostanza sulla forma.

Attraverso lo strumento dei principi contabili generali, applicabili tanto alle amministrazioni pubbliche che operano in contabilità finanziaria, quanto a quelle che operano in contabilità civilistica, il legislatore ha avviato il percorso di adozione di regole contabili comuni, obiettivo già chiaramente dichiarato nel testo della l. n. 196/2009.

Unitamente alla definizione dei principi contabili generali, il d.lgs. n. 91/2011 ha, poi, previsto l'adozione di principi contabili applicati riguardanti comuni criteri di contabilizzazione da attuare mediante predisposi di uno specifico regolamento su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze.

Il percorso della Consulta è ancora *in itinere*. Successivamente alla pronuncia in esame, infatti, ha esa-

minato importanti questioni in materia, in particolare sulla legittimità costituzionale dell'art. 14, c. 3 – relativo alla copertura degli oneri finanziari per le annualità successive al 2022 – della l. reg. Abruzzo 13 aprile 2022, n. 7, che regola il recupero, la promozione e la valorizzazione dei siti dismessi e dei beni connessi alla cessata attività mineraria; la l. reg. Molise 4 agosto 2022, n. 13 (“Stabilizzazione del personale sanitario precario, in attuazione della l. 30 dicembre 2021, n. 234”); gli artt. 1 e 2 della l. reg. Molise 4 agosto 2022, n. 14, che reca il riconoscimento della legittimità del debito fuori bilancio della regione nei confronti delle aziende del trasporto pubblico locale (tpl) extraurbano per il pagamento di ulteriori servizi relativi a chilometri effettuati in aggiunta a quelli contrattualizzati. Proprio quest’ultima questione si potrebbe porre in maniera analoga a quella già esaminata, qualora la legge regionale abbia violato il principio di annualità, disponendo l’impegno di spesa prima del riconoscimento del debito fuori bilancio e indicando le risorse disponibili in esercizio diverso da quello di previsione del debito.

Infatti, la predetta legge prevede che il “Riconoscimento della legittimità di debito fuori bilancio” avviene in assenza di preventivo impegno di spesa.

Da ultimo, ma non per ultimo, si sottolinea l’obbligo per lo Stato di vigilare sul coordinamento della finanza pubblica e, quindi, sulla conformità al principio di cui al c. 3 dell’art. 117 Cost., con imparzialità e solerzia (5).

Peraltro, stanti i ristretti termini previsti per l’impugnazione in via principale, acquista rilievo anche il sindacato diffuso della Corte dei conti in sede di parifica del rendiconto regionale.

Più volte e anche di recente la Corte costituzionale si è soffermata su tali compiti, sottolineando il ruolo del giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato, affidato alla Corte dei conti e disciplinato dagli artt. 39-41 del r.d. 12 luglio 1934, n. 1214 (Approvazione del testo unico delle leggi sulla Corte dei conti), nelle forme della giurisdizione contenziosa, quindi, in particolare, nella “previa trattazione in udienza pubblica, con la partecipazione del Procuratore generale, in contraddittorio dei rappresentanti dell’amministrazione”, con la funzione “di controllo e garanzia della conformità alla legge di bilancio dei risultati di amministrazione (in termini di entrate e di spese), funzione che era già da intendersi preliminare,

ma anche separata e distinta, rispetto all’approvazione con legge del rendiconto governativo, riservata al Parlamento, nell’esercizio del suo autonomo potere di controllo e indirizzo politico” (6).

ELENA TOMASSINI

(5) F. Gallo, *Il diritto del bilancio nel pensiero di Aldo Carosi*, in questa *Rivista*, 2022, 4, 3. L’Autore sottolinea l’interpretazione finalistica, per obiettivi, del concetto di coordinamento della finanza pubblica, secondo la quale «gli artt. 117, c. 3 e 81, c. 6, Cost., imporrebbero allo Stato “l’onere di giustificare in modo convincente l’esercizio del potere di coordinamento in ragione del perseguimento di chiari obiettivi di politica della spesa”, con un conseguente maggiore spazio per le autonomie territoriali»; C. Buzzacchi, *Il “custode della finanza pubblica allargata” e gli oneri della potestà di coordinamento*, in <www.forumcostituzionale.it>.