

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

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

(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 legittimità costituzionale 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.