

LA NUOVA CONTABILITÀ PUBBLICA

Rilettura del Trattato di contabilità pubblica

di Salvatore Buscema

A cura di

ANGELO BUSCEMA

EDITORIALE SCIENTIFICA
NAPOLI

Proprietà letteraria riservata

© Copyright 2024 Editoriale Scientifica s.r.l.
via San Biagio dei Librai, 39 - 80138 Napoli
www.editorialescientifica.com info@editorialescientifica.com
ISBN 979-12-235-

INDICE

<i>Introduzione</i> di Guido Carlinò	11

SEZIONE I

PROFILI GENERALI DI CONTABILITÀ PUBBLICA

CAPITOLO I

Luciano Cimbolini

ORIGINI E STORIA DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA

Introduzione	17
1. Le finanze degli Stati preunitari: le riforme di Cavour	20
1.1. Il panorama italiano prima dell'Unità	20
1.2. Il Regno delle Due Sicilie	20
1.3. Il Granducato di Toscana	21
1.4. Il Regno di Sardegna: gli antichi ordinamenti	22
1.5. Le conseguenze dello Statuto Albertino in materia di finanza pubblica	29
1.6. La Riforma Cavour	30
2. L'Unificazione contabile del Regno d'Italia	33
2.1. La varietà dei regimi finanziari, gli ordinamenti provvisori e il primo bilancio unitario	33
2.2. La finanza pubblica: una questione essenziale per il progetto dell'Unità d'Italia	38
2.3. La prima legge di contabilità pubblica dell'Italia unita	42
2.4. Il dualismo Sella – Minghetti e il pareggio di bilancio	50
2.5. Le modifiche alla legge Cambray-Digny: il periodo 1870-1884	55
2.6. Dal 1884 al 1913	59
2.7. Lo Stato parallelo	64

3. La Grande Guerra e la Riforma De' Stefani	69
3.1. La Prima guerra mondiale: un grande spartiacque	69
3.2. La Riforma De' Stefani	74
3.3. La nuova espansione del settore pubblico	79
3.4. Le ultime riforme prima della Seconda guerra mondiale	82
4. La contabilità pubblica nell'età Repubblicana	83
4.1. L'articolo 81 della Costituzione	83
4.2. Le crisi di bilancio, le modifiche delle regole di finanza pubblica e il vincolo esterno	88

CAPITOLO II

Camilla Buzzacchi

AUTONOMIA DELLA MATERIA «CONTABILITÀ PUBBLICA»

1. Evoluzione della contabilità di Stato in «contabilità pubblica»	97
2. Oggetto e contenuto della contabilità pubblica	99
3. La dimensione giuridica della contabilità pubblica: il diritto del bilancio come sistema autonomo rispetto ad altri rami giuridici	102
4. La contabilità pubblica e il diritto del bilancio al servizio della collettività	104
5. Articolazione della contabilità pubblica in una pluralità di sistemi armonizzati: l'esigenza del coordinamento	112
6. La delimitazione tra la contabilità pubblica e il settore privato	118

SEZIONE II

LE FONTI DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA

CAPITOLO III

Elisa Cavasino

BILANCIO E CONTABILITÀ PUBBLICA NEL PROCESSO DI INTEGRAZIONE EUROPEA

1. Introduzione	125

SEZIONE I – Il diritto del bilancio dell’Unione europea	128
2. Il bilancio dell’Unione europea	128
3. I principi dello Stato di diritto e della legalità finanziaria nel diritto del bilancio dell’UE	131
4. Il nodo delle categorie delle risorse proprie	139
5. Bilancio dell’UE e le priorità politiche europee. Problemi aperti	142
SEZIONE II – La governance economica europea e la Costituzione finanziaria	147
6. Dopo Maastricht. Il Patto di stabilità e crescita	147
6.1. <i>Segue</i> L’impatto del PSC sui processi di bilancio e l’autonomia finanziaria. Il Patto di stabilità interno	151
7. La crisi dei debiti sovrani. Il Trattato sulla stabilità il coordinamento e la governance economica europea, il <i>six pack</i> ed il <i>two pack</i>	156
7.1. <i>Segue</i> L’adattamento alle nuove regole di bilancio: la l. cost. 1 del 2012 e la l. n. 243 del 2012	159
8. La governance economica europea dopo la riforma del 2024	168
9. Il calendario comune di bilancio ed il ciclo di programmazione economica e finanziaria (i documenti programmatici): il consolidamento dell’orizzonte di medio periodo	171
10. Il ciclo annuale di bilancio dopo le riforme del PSC	177
11. I raccordi con le procedure relative agli squilibri macroeconomici	183
12. Il braccio correttivo del PSC	185
13. La sostenibilità del debito pubblico dopo la crisi dei debiti sovrani oltre il braccio correttivo del PSC. L’assistenza finanziaria agli Stati membri, il FESF, l’ESF ed il Trattato MES	192
SEZIONE III – I dati di bilancio e le tendenze della contabilità pubblica	198
14. Il Sistema europeo dei conti (SEC) e la rilevanza non solo statistica della trasparenza, completezza e sincerità dei dati di bilancio	198
15. I quadri di bilancio. Competenza economica, legalità e trasparenza contabile nel diritto UE: verso una contabilità <i>accrual</i>	205

CAPITOLO IV

Chiara Bergonzini - Guido Rivosecchi

LE FONTI NAZIONALI DELLA CONTABILITÀ

1. Introduzione. La prospettiva teorico-ricostruttiva delle fonti del diritto nella “rilettura” del pensiero di Salvatore Buscema	213
1.1. I principi costituzionali sul bilancio statale: l’art. 81 della Costituzione	218
2. La stagione della Legge generale di contabilità e della legge finanziaria (1978-2009). L’evoluzione del quadro normativo	223
2.1. La legge n. 468/1978. I profili teorici	226
2.2. La legge n. 468/1978. I profili operativi	230
2.3. Le novelle a cadenza decennale: la legge n. 362/1988 e la legge n. 208/1999	233
3. La nuova legge generale di contabilità e finanza pubblica: la legge n. 196/2009	236
4. La crisi economico-finanziaria e le riforme nazionali: la legge cost. n. 1/2012 e la legge n. 243/2012	240
5. Il coordinamento della finanza pubblica. Dal Patto di stabilità interno al pareggio di bilancio	245
6. L’armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci	250
7. La frammentazione della disciplina: la stagione dei decreti legge e delle emergenze globali. Il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR)	253

CAPITOLO V

Flavio Guella

I SOGGETTI DOTATI DI AUTONOMIA CONTABILE

1. L’evoluzione dell’idea di autonomia contabile e il suo significato pratico	257
2. L’autonomia contabile degli organi costituzionali	260
3. L’autonomia contabile degli organi di rilevanza costituzionale	270
4. L’autonomia contabile delle Università	275
5. Le altre autonomie contabili atipiche e la loro ammissibilità	280
6. L’autonomia contabile degli organismi ad alto livello di imparzialità	288

SEZIONE III**IL BILANCIO****CAPITOLO VI***Angelo Buscema***LA GESTIONE PATRIMONIALE**

1. Premessa	295
2. Concetto di patrimonio pubblico	300
3. Principi costituzionali	301
4. La disciplina normativa dei beni pubblici	303
5. La gestione dei beni mobili e la posizione dei consegnatari	309
6. L'inventariazione e l'aggiornamento dei dati	312
7. La tutela dei beni pubblici	314
8. Le privatizzazioni dei beni pubblici	321
9. La valorizzazione dei beni pubblici	327
10. La fruizione dei beni pubblici e i profili economici dell'utilizzo	331
11. La governance dei beni pubblici	334
12. Le condizioni necessarie per consentire al Parlamento una valutazione delle politiche di gestione patrimoniale	336

CAPITOLO VII*Carola Pagliarin – Guido Rivosecchi***LA GESTIONE FINANZIARIA**

1. Il bilancio dello Stato: nozione, funzione, tipologie	339
2. Il principio dell'equilibrio di bilancio in Costituzione	349
3. I principi di bilancio	361
4. La copertura delle leggi di spesa e la formazione del bilancio	369
5. Il ciclo della programmazione finanziaria e di bilancio	376
6. La struttura del bilancio per missioni e per programmi	386
7. La gestione del bilancio: le variazioni e l'assestamento	397

CAPITOLO VIII
Monica Bergo - Marcello Cecchetti
LA RENDICONTAZIONE

1. Premessa e definizioni	411
2. Il rendiconto generale dello Stato	412
2.1. Il pensiero di Salvatore Buscema sulla rendicontazione	412
2.2. Il rendiconto generale dello Stato “oggi”	418
2.2.1. Il conto del bilancio	422
2.2.2. Il conto del patrimonio	423
2.2.3. La contabilità economica e il budget dei costi	425
2.3. La contabilità accrual e il rendiconto generale dello Stato “domani”	428
3. Il rendiconto delle Regioni	430
4. La parificazione del rendiconto generale dello Stato	433
4.1. Il pensiero di Salvatore Buscema sulla parificazione	433
4.2. La parifica del rendiconto generale dello Stato “oggi” e le prospettive de iure condendo	441
5. La parifica del rendiconto delle Regioni	450
6. Qualche riflessione conclusiva	469

LA NUOVA CONTABILITÀ PUBBLICA
Rilettura del Trattato di contabilità pubblica di Salvatore Buscema
A cura di Angelo Buscema

INTRODUZIONE

di *Guido Carlino*^{*}

Ho molto apprezzato l'iniziativa del giudice costituzionale Angelo Buscema che, nell'intento, pienamente riuscito, di dare continuità alla pregevole opera avviata con dedizione dal padre, ha coordinato la realizzazione di un testo che offre una rilettura, a quarantacinque anni dalla prima pubblicazione, del Trattato di contabilità pubblica del prof. Salvatore Buscema e che costituisce, ancora oggi, un caposaldo della dottrina giuscontabilistica.

In questa lodevole impresa, affrontata con fervore e abnegazione, Angelo Buscema ha potuto contare sulla fattiva collaborazione di esperti coautori di estrazione diversa, che hanno conferito all'opera l'innegabile valore aggiunto di un approccio multidisciplinare.

La padronanza delle tematiche, trattate con scrupolosa analisi, unitamente alla chiarezza e fluidità espositiva, rendono il volume di agevole fruizione e di straordinario interesse, catturando immediatamente l'attenzione del lettore, che viene accompagnato per i sentieri, talvolta impervi, della contabilità pubblica, sulle orme del pensiero del prof. Salvatore Buscema, acuto studioso della materia e figura di primo piano nella elaborazione scientifica della stessa.

Un pensiero che è riuscito ad arrivare fino a noi anche grazie alla perseverante azione di suo figlio Angelo.

Prezioso è il patrimonio di studi e approfondimenti lasciato in eredità dal prof. Buscema, non solo su temi di contabilità, ma anche di diritto finanziario, amministrativo e costituzionale, e memorabili sono le sue riflessioni sul ruolo di garanzia della Corte dei conti per la corretta spendita delle risorse della collettività nel sinergico esercizio delle funzioni assegnate dalla Costituzione.

^{*} Presidente della Corte dei conti

La pubblicazione prende le mosse dalle “fondamenta” poste dal prof. Buscema, su cui ancora oggi si poggia la costruzione del sistema organico di contabilità pubblica, e fornisce, in chiave evolutiva e in maniera armonica, un quadro generale e al passo con l’evoluzione normativa, dei principali profili che contraddistinguono la materia della contabilità pubblica e di quelli posti al centro del dibattito scientifico e politico-istituzionale dell’attuale contesto giuridico e ordinamentale.

Ogni capitolo, infatti, è permeato dalla concezione chiara e lineare che Salvatore Buscema aveva della contabilità pubblica, materia che considerava imprescindibilmente valorizzata dal doveroso servizio alle comunità e in continuo sviluppo, in quanto intimamente collegata al quotidiano vivere della società, con l’obiettivo di migliorare la convivenza sociale, sotto plurime angolazioni, e assicurare di conseguenza il soddisfacimento dei diritti sociali.

Attraverso i numeri, infatti, viene data evidenza alle scelte politiche e si consente ai cittadini di avere piena cognizione del corretto utilizzo del denaro pubblico, aspetto irrinunciabile per l’esistenza stessa della comunità.

La contabilità pubblica, dunque, non solo come strumento privilegiato per la verifica rigorosa della sana gestione finanziaria e della corretta destinazione delle risorse al soddisfacimento delle occorrenze pubbliche, ma anche come paradigma di buona amministrazione per l’azione di chi maneggia pubblico denaro.

Tali caratteristiche, che configurano la contabilità pubblica quale branca fondamentale dell’ordinamento giuridico, costituiscono il *fil rouge* che lega gli argomenti trattati.

Gli Autori prendono l’abbrivio dalle origini e dalla storia della contabilità pubblica, per poi proseguire con un’approfondita trattazione delle fonti sia nazionali che sovranazionali, con particolare riferimento ai principi di armonizzazione dei sistemi contabili e di coordinamento della finanza pubblica.

Il testo allarga, infatti, lo sguardo al più ampio orizzonte dei vincoli economici e finanziari derivanti dall’ordinamento dell’Unione europea, anche nella prospettiva della riforma della *governance* economica in Europa, focalizzando l’attenzione sulla forte spinta trasformativa della contabilità e del bilancio pubblico proveniente dal processo di integrazione europea.

Un capitolo specifico viene dedicato all’autonomia scientifica e didattica della contabilità pubblica, che il prof. Buscema promuoveva fortemente, nella consapevolezza che tale disciplina, fondamentale per la vita sociale, costituisse il fondamento delle garanzie poste a favore della cittadinanza.

Un particolare approfondimento è destinato al concetto di autonomia contabile, nelle sue diverse forme, e al suo significato pratico, con una dettagliata analisi dei soggetti che ne sono dotati.

I temi della gestione patrimoniale e finanziaria sono ampiamente trattati nella sezione riservata al bilancio, che illustra a tutto tondo argomenti rilevanti, quali la sua struttura, il ciclo della programmazione nonché il principio dell'equilibrio di bilancio, il cui significato, rivisto già a livello europeo, dimostra che non si tratta di una materia meramente tecnica, ma che arriva a caratterizzare l'assetto istituzionale della Repubblica.

La pubblicazione affronta, inoltre, in chiave evolutiva, i temi connessi alla gestione del patrimonio pubblico e alla valorizzazione dei beni pubblici e chiarisce come la loro fruizione debba essere sempre compatibile con la salvaguardia degli interessi di carattere sociale, culturale ed economico a essi sottesi.

Particolarmente significativa, infine, l'esposizione dei profili teorici della rendicontazione, coniugati, in modo ragionato, con numerose pronunce della Consulta e della Corte dei conti, che assegnano al bilancio il ruolo di strumento essenziale per una scrupolosa e trasparente gestione della "cosa pubblica" in tutte le sue sfaccettature. Si tratta di un modo di perseguire l'interesse dell'intera comunità, che si basa su un caposaldo del pensiero del prof. Buscema che esalta, per tale funzione, il recupero della centralità del Parlamento.

Considerato, dunque, l'indefettibile ruolo costituzionalmente assegnato all'Istituto che presiedo, al servizio dello Stato-comunità, quale presidio a garanzia degli equilibri di bilancio e di tutela degli interessi finanziari pubblici, non posso che esprimere il mio plauso a questa opera, che contribuisce non solo alla promozione dell'autonomia scientifica riconosciuta alla contabilità pubblica, ma anche a incoraggiarne lo studio e la diffusione, nella consapevolezza della sua utilità per la formazione degli operatori della pubblica amministrazione e per la comprensione delle scelte economiche e amministrative, nel solco della perdurante attualità del pensiero di Salvatore Buscema.

SEZIONE I

PROFILI GENERALI DI CONTABILITÀ PUBBLICA

CAPITOLO I

*Luciano Cimbolini**

ORIGINI E STORIA DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA

SOMMARIO: Introduzione – 1. Le finanze degli Stati preunitari: le riforme di Cavour. – 1.1. Il panorama italiano prima dell’Unità. – 1.2. Il Regno delle Due Sicilie. – 1.3. Il Granducato di Toscana. – 1.4. Il Regno di Sardegna: gli antichi ordinamenti. – 1.5. Le conseguenze dello Statuto Albertino in materia di finanza pubblica. – 1.6. La Riforma Cavour. – 2. L’Unificazione contabile del Regno d’Italia. – 2.1. La varietà dei regimi finanziari, gli ordinamenti provvisori e il primo bilancio unitario. – 2.2. La finanza pubblica: una questione essenziale per il progetto dell’Unità d’Italia. – 2.3. La prima legge di contabilità pubblica dell’Italia unita. – 2.4. Il dualismo Sella – Minghetti e il pareggio di bilancio. – 2.5. Le modifiche alla legge Cambray-Digny: il periodo 1870-1884. – 2.6. Dal 1884 al 1913 – 2.7. Lo Stato parallelo. – 3. La Grande Guerra e la Riforma De’ Stefani. – 3.1. La Prima guerra mondiale: un grande spartiacque. – 3.2. La Riforma De’ Stefani. – 3.3. La nuova espansione del settore pubblico. – 3.4. Le ultime riforme prima della Seconda guerra mondiale. – 4. La contabilità pubblica nell’età Repubblicana. – 4.1. L’articolo 81 della Costituzione. – 4.2. Le crisi di bilancio, le modifiche delle regole di finanza pubblica e il vincolo esterno.

Introduzione

Il “conto” ha una storia molto più antica di quanto si possa pensare. Le sue complesse vicende, infatti, risalgono addirittura agli albori della civiltà dell’Asia occidentale. È opinione di molti studiosi di archeologia che l’invenzione di un sistema di tenuta dei conti sia persino all’origine della scrittura stessa.

Nelle civiltà mesopotamiche, nell’Antico Egitto e a Creta si svilupparono sofisticati sistemi centralizzati di contabilità, soprattutto per la programmazione e la gestione dell’attività di grandi magazzini strettamente

* Dirigente del Ministero dell’economia e delle finanze.

collegati al funzionamento delle economie palaziali o economie del tempio.

La società palaziale era un tipo di organizzazione socio-economica nella quale gran parte delle ricchezze prodotte e accumulate era investita per costruire palazzi e templi, rappresentanti il fulcro del potere politico e religioso. Il palazzo era il cardine di un sistema economico, anche di amplissima scala territoriale, basato sul principio di redistribuzione e dotato di efficaci apparati burocratici, che assicuravano una stretta regolamentazione della vita sociale. Queste società erano caratterizzate da forme di commercio amministrato e dalla quasi totale assenza di scambi di mercato. Il sistema contabile sviluppato in questi contesti, dunque, era una forma, seppur primordiale, di contabilità pubblica, vale a dire di una contabilità connessa allo svolgimento di funzioni governative, avente la precipua finalità di redistribuzione dei beni fra i vari ceti sociali.

I sistemi di contabilità pubblica dell'antichità, poi, si sono progressivamente evoluti e perfezionati, prima in Grecia e poi nella Roma antica.

In Grecia, specialmente nella Atene del V secolo, la contabilità ebbe il suo primo legame con la democrazia e con la necessità, tutta politica, della resa del conto degli amministratori del pubblico denaro dinanzi ai cittadini della polis.

A Roma, soprattutto durante il principato, invece, il sistema contabile pubblico si sviluppò in funzione delle esigenze di un enorme apparato amministrativo imperiale teso a governare una vastissima economia, in parte monetaria e in parte ancora naturale, con particolare attenzione alle spese militari e alle esigenze dell'annona.

Durante questo lunghissimo periodo che va dalle civiltà mesopotamiche all'Impero romano, la contabilità connessa allo svolgimento delle funzioni sovrane rappresentò il paradigma contabile, nel senso che i sistemi di conto e di controllo pubblici erano, in generale, più evoluti di quelli utilizzati dagli operatori privati negli spazi che queste società lasciavano alle transazioni di mercato.

Questa situazione cambiò radicalmente con la rinascita dei sistemi economici occidentali alla fine del lungo "Medioevo contabile", che ebbe inizio con la caduta dell'Impero romano d'Occidente.

Con la nascita e l'impetuoso sviluppo economico dei Comuni, soprattutto nell'Italia del Centro-Nord, videro la luce sistemi contabili antesigna-

ni di quelli moderni. A differenza dei periodi precedenti, dove erano le grandi strutture pubbliche di gestione centralizzata delle risorse a dettare il paradigma contabile, con la rinascita economica europea del periodo comunale, fu il sistema privato a imporre le proprie regole contabili alle strutture pubbliche.

I sistemi contabili moderni, basati, grazie al linguaggio comune del denaro inteso come unità di conto, sui concetti di patrimonio, di capitale, di avanzo e di disavanzo, nacquero da prassi di mercato e non da teorizzazioni degli studiosi. Dall'attività dei mercanti, soprattutto di quelli dei Comuni del Centro e del Nord dell'Italia, si sviluppò, dapprima in modo inconscio e poi via via in forma sempre più consapevole, il sistema delle scritture contabili patrimoniali, prima con il metodo semplice e poi con la partita doppia, che trovò la sua consacrazione in termini sistematici, dopo quasi tre secoli dalle prime apparizioni, nell'opera di Luca Pacioli.

Questo sistema fu adottato anche dalle più importanti realtà comunali italiane. Solo per fare un esempio, la contabilità generale del Comune di Genova e della successiva Repubblica, a partire dal 1340, risulta tenuta con il sistema della partita doppia. Questo rappresenta il più antico caso conosciuto di applicazione della partita doppia alla contabilità pubblica.

Con la successiva formazione dei grandi stati nazionali nel continente europeo, si svilupparono, su larga scala territoriale, sistemi amministrativi e contabili finalizzati al reperimento e alla gestione di sempre maggiori risorse fiscali da destinare all'integrazione di territori eterogenei in realtà nazionali coese e alla conquista di immense colonie d'oltre mare. Furono questi grandi stati continentali a influenzare in modo decisivo i sistemi contabili di quel frammentato puzzle politico che era la Penisola prima della sua unificazione. L'unico stato italiano che non subì l'influenza straniera fu lo Stato pontificio, realtà molto avanzata sotto il profilo contabile e finanziario.

Questa sommaria ricostruzione storica appare necessaria, per gli sviluppi successivi del lavoro, sia per evidenziare come la contabilità pubblica abbia radici profonde e strettamente collegate con lo sviluppo del linguaggio e della democrazia politica, sia perché questo brevissimo percorso storico ci conduce al punto di partenza della moderna contabilità pubblica italiana, vale a dire, ai sistemi finanziari degli Stati preunitari, che, come detto, subirono influssi decisivi dalle coeve esperienze internazionali.

1. *Le finanze degli Stati preunitari: le riforme di Cavour*

1.1. *Il panorama italiano prima dell'Unità.*

Alla vigilia dell'Unità d'Italia, gli Stati preunitari erano sette e le amministrazioni finanziarie nove. La differenza era dovuta alla presenza, nel Regno delle due Sicilie, di un ordinamento per l'isola e di un altro per gli stati di terraferma. Diverse erano anche le amministrazioni finanziarie di Umbria, Marche ed Emilia, così come le monete in circolazione¹.

Gli ordinamenti finanziari e contabili del nuovo Regno d'Italia, prima provvisori e poi definitivi, si ispirarono al modello franco-belga, cui fece riferimento, nel Regno di Sardegna, la legge 23 marzo 1853, n. 1483, sull'ordinamento dell'amministrazione centrale e della contabilità dello Stato, detta "legge Cavour". Influssi, seppur minori, furono esercitati anche dagli ordinamenti del Regno delle Due Sicilie e del Granducato di Toscana.

1.2. *Il Regno delle Due Sicilie*

Nel Meridione, i primi ordinamenti amministrativi e contabili risalgono alla conquista normanna, che liberò la Sicilia dai saraceni alla fine dell'XI secolo.

La *Magna curia rationum* trattava tutte le questioni amministrative, finanziarie e giudiziarie. Era presieduta dal Re ed era composta non solo da vassalli e figure di corte, ma anche da funzionari esperti in materia finanziaria, tra cui il Logoteta e il Gran camerario².

La Monarchia angioina conservò l'amministrazione sveva delle province, ma riformò quella centrale. Fra le tre cancellerie più importanti, c'era quella delle finanze, con a capo un logoteta, diretto collaboratore del re. Accanto alla *Magna curia*, venne istituito un ufficio generale, la *Summaria camerationum*, con compiti contabili e di controllo.

Questa organizzazione amministrativa, pressoché invariata fino alla cadu-

¹ Daniele Sanna, *Tra fisco e contribuente. Nascita dell'amministrazione finanziaria italiana (1859-1873)*, edizione digitale, Franco Angeli Editore, Milano, 2016, pos. 241.

² Ministero del Tesoro – Ragioneria generale dello Stato, *La Ragioneria generale dello Stato – Origine e sviluppi*, Roma, 1959, 26 e ss.

ta degli angioini a seguito dei Vespri siciliani (anno 1282), fu in seguito integrata con un corpo di ispettori (*Inquisitores curiae*) per gli affari provinciali.

Gli Aragonesi, succeduti agli Angioini, non modificarono gli ordinamenti contabili. La problematica distinzione di competenze fra *Magna curia* e *Camera summaria* causò molti conflitti di attribuzione. Nel 1450, Alfonso V sostituì la *Magna curia* con il Grande archivio, concentrando nella *Summaria* le funzioni contabili e di sindacato finanziario sull'amministrazione statale, il contenzioso contabile e i compiti di studio sull'amministrazione.

Anche sotto Ferdinando I il Cattolico (1468-1516), la *Camera summaria* ebbe la preminenza nella formazione del bilancio e nella gestione delle spese, ma senza poteri sulle entrate. Per ovviare a questa separazione, si istituì la Scrivania di razione, con compiti simili a una contabilità generale. Per una migliore gestione delle spese, furono create due tesorerie (civile e militare), ciascuna assegnataria di specifiche entrate, cui si sarebbero dovute commisurare le uscite.

Alla Scrivania di razione fu assegnato anche il trattamento giuridico ed economico degli impiegati dello Stato, sia in attività che in quiescenza.

Con le paci di Utrecht (1713) e di Vienna (1735), Don Carlos di Borbone istituì un Consiglio delle finanze, da cui dipendeva la *Summaria*. Nel 1807, la *Summaria* fu sostituita dalla Regia Corte dei conti, ispirata al modello francese. Il posto della Scrivania di razione, fu preso dalla Contabilità centrale, retta da un Controllore generale, cui spettava il controllo preventivo sulle spese e il coordinamento dei servizi contabili dei ministeri. Il servizio di tesoreria fu affidato al vecchio Banco di San Giacomo, che più avanti prese il nome di Banco delle Due Sicilie. Alla Corte dei conti, oltre al contenzioso amministrativo e contabile, fu affidato anche il controllo a consuntivo sulle spese pubbliche, con l'obbligo di referto al Re. Le decisioni della Corte erano appellabili in via giurisdizionale alla Consulta di Stato. Anche dopo la ricostituzione della vecchia Scrivania di razione ad opera dei Borboni, il Controllore generale conservò il sindacato finanziario su tutta la gestione delle entrate e delle spese, ferme restando le funzioni giurisdizionali e di riscontro successivo della Corte dei conti.

1.3. *Il Granducato di Toscana*

Il Granducato di Toscana fu costituito con la bolla di Papa Pio V del 27

agosto 1569, nella fase finale delle guerre d'Italia, dopo la conquista di Siena da parte della Repubblica di Firenze guidata dai Medici. Fino alla seconda metà del 1700, fu uno stato confederale costituito dal Ducato di Firenze (detto "Stato vecchio") e dallo Stato nuovo di Siena, in unione personale nel Granduca.

Ai Medici, nel 1737, subentrò la dinastia degli Asburgo-Lorena, che guidò il Granducato sino all'Unità d'Italia, pur con l'interruzione dell'epoca napoleonica. Tra il 1801 ed il 1807, infatti, Napoleone occupò la Toscana, assegnandola alla casata dei Borbone-Parma col nome di Regno d'Etruria. Dopo la caduta di Napoleone e il Congresso di Vienna, il Granducato tornò agli Asburgo di Toscana. Nel 1859, alla Toscana occupata dalle truppe del Regno di Sardegna, venne dato il nome di "Province dell'Italia Centrale". La Toscana fu formalmente annessa al Regno sardo nel 1860.

Il Granducato, dalla fine dei Medici sino al periodo napoleonico e alla successiva restaurazione al trono di Ferdinando III, ebbe una struttura costituzionale basata sullo Stato di comunità, incentrato sui governi locali. I compiti dello Stato centrale erano limitati al coordinamento dei molteplici organismi amministrativi periferici³.

Le riforme di Pietro Leopoldo, nella seconda metà del 1700, furono connotate da uno spiccato autonomismo e da una concezione liberale dell'economia.

Dopo la restaurazione dei Lorena, l'architettura istituzionale del Granducato cambiò molto rispetto al periodo prerivoluzionario. L'esperienza francese aveva dimostrato la maggior efficacia, soprattutto sul piano finanziario e fiscale, di alcuni nuovi istituti amministrativi rispetto a quelli tradizionali. Il sistema successivo alla Restaurazione, pertanto, fu più centralistico, assumendo nell'ambito della sfera di governo settori di rilevanza generale, quali sviluppo economico, sanità e istruzione, pur delegandone l'esercizio alle comunità locali.

A livello centrale, l'amministrazione finanziaria faceva perno sulla Segreteria di Stato per le finanze, che, dal 1848, divenne il Ministero delle finanze. Questo sovrintendeva sia alla Regia depositaria, sia alle principali

³ Marco Cini, *Finanza pubblica, debito e moneta nel Granducato di Toscana 1814-1859*, Edizioni ETS, Pisa, 2011, 18 e ss.

amministrazioni finanziarie dello Stato, vale a dire l'Amministrazione delle regie rendite e aziende riunite (la più importante), la Soprintendenza delle regie possessioni, l'Amministrazione generale del registro e aziende riunite e l'Amministrazione della regia lotteria.

Nel 1849 furono istituite la Corte dei conti e la Ragioneria centrale. Alla prima spettavano funzioni di consulenza amministrativa e finanziaria verso il Granduca, il contenzioso contabile e il giudizio di responsabilità di funzionari, agenti e tesorieri. Alla Ragioneria centrale furono affidati il riscontro preventivo su tutte le spese, il coordinamento delle scritture contabili e la preparazione dei documenti finanziari.

L'organizzazione territoriale prevedeva cinque compartimenti sottoposti al controllo di altrettante Camere di soprintendenza comunitativa, che avevano il compito di approvare i bilanci preventivi e consuntivi delle comunità e le delibere municipali, nonché di controllare la gestione finanziaria dei lavori pubblici. Il controllo centralizzato sulle comunità, di derivazione francese, era una modifica importante rispetto all'ordinamento leopoldino. Sempre di origine napoleonica era il bilancio preventivo, reintrodotta con la legge del 16 settembre 1816. Il *Motu proprio* del 2 aprile 1815 aveva ripristinato, sempre per il controllo contabile, l'Ufficio delle revisioni e dei sindacati. Nel 1849, da questo ufficio nacque la Corte dei conti⁴.

Nonostante le varie riforme fiscali adottate sin dal 1816, il bilancio si trovava in una situazione di fragile equilibrio.

A partire dal 1846, il bilancio del Granducato gradualmente si deteriorò, generando disavanzi sempre più ampi⁵. Nel biennio 1848-49, la crisi divenne profondissima. L'aumento del deficit proseguì anche nel 1849, nonostante i cambiamenti nel governo, determinando sia un sempre maggiore ricorso al debito, sia esperimenti di smobilizzo, mediante tecniche di cartolarizzazione *ante litteram*, del patrimonio immobiliare pubblico⁶.

⁴ Marco Cini, *Finanza pubblica, debito e moneta nel Granducato di Toscana 1814-1859*, cit., 20.

⁵ Marco Cini, *Finanza pubblica, debito e moneta nel Granducato di Toscana 1814-1859*, cit., 137 ss.

⁶ Si fa riferimento all'esperimento degli assegnati, vale a dire, buoni del tesoro, garantiti da titoli di credito ipotecario convertibili, emessi a valere su beni immobiliari pubblici. Gli assegnati toscani erano una sorta di carta moneta che, a differenza degli assignat della Rivo-

Nel periodo che va dal 1849 al 1859, ovvero alla fine dell'esperienza politica del Granducato, il disordine monetario e l'indebitamento statale crebbero in modo esponenziale. Nonostante i divieti formali, la contrazione di nuovi prestiti da parte delle comunità locali continuò senza sosta. L'indebitamento locale comportava nuovi costi per interessi, dato che raramente le amministrazioni erano in grado di rimborsare il capitale. La necessità di ricorrere al debito favorì, fra le altre cose, l'apertura del Granducato al mercato finanziario internazionale. Nei rapporti con i mercati finanziari europei, essenziale fu il ruolo di Pietro Bastogi, industriale e finanziere livornese, più avanti secondo ministro delle finanze dell'Italia unita.

L'esperienza del Granducato si chiuse con il Plebiscito del 1860 che, sancendone l'annessione al Regno d'Italia, portò al successivo consolidamento delle passività toscane nel debito pubblico unitario.

1.4. *Il Regno di Sardegna: gli antichi ordinamenti*

I primi duchi di Savoia, seppur nel contesto di uno stato povero rispetto alle realtà vicine e caratterizzato da un notevole disordine amministrativo, rispettavano comunque i diritti finanziari dei sudditi. I rappresentanti delle classi sociali esercitarono sin da subito un embrionale controllo sulla gestione del principe e dei suoi ministri⁷. Nel 1487 gli Stati generali ottennero dal principe, tra le altre cose, il sindacato degli atti dell'amministrazione di ogni ufficiale cessato dall'ufficio.

Emanuele Filiberto, con l'editto del 16 ottobre 1560, istituì un "correttor generale" per vigilare sui contabili e sugli agenti aventi maneggio di denaro o di beni dello Stato e per esaminare i conti resi dagli stessi, da inviare poi alla Camera dei conti assieme a una relazione per il giudizio di discarico. All'interno dell'amministrazione finanziaria ducale, il Tesoriere generale

luzione francese, incorporavano una promessa di conversione in beni territoriali a favore del possessore.

Gli *assignat* francesi, invece, erano una sorta di moneta rivoluzionaria, ovvero titoli di debito pubblico, emessi dal Governo sino al 1796, non convertibili in moneta, ma rimborsabili con gli introiti della vendita dei beni del clero. Dopo la vendita, gli *assignat* dovevano tornare all'emittente per essere distrutti.

⁷ Alessandro De Brun, *La Corte dei conti e le sue funzioni di controllo sull'amministrazione dello Stato*, Casa Editrice Dottor Francesco Vallardi, Milano, 1912, 20 e ss.

rivestiva un ruolo essenziale, poiché era responsabile della conduzione finanziaria dello Stato, sia per la gestione delle entrate riscosse dall'esattore, sia per l'esecuzione delle spese.

In questo periodo, ebbe inizio la prassi di predeterminare il futuro movimento finanziario dello Stato con la redazione di stati generali, ovvero di embrionali bilanci di previsione⁸.

Sin dal 1562, prese piede la classificazione, rudimentale ma moderna, delle entrate e delle spese in relazione alla loro natura e al loro modo di manifestarsi. Questo sistema rimase sostanzialmente stabile fino agli inizi del XVIII secolo.

Le riforme di Vittorio Amedeo II, tra il 1720 e il 1730, furono molto importanti. Le novità fecero leva sulla distinzione, nel governo dello Stato, fra amministrazione "morale" e amministrazione "economica". La prima si concretizzava nell'alta direzione politico-amministrativa, titolare delle funzioni di indirizzo generale dell'azione governativa e di coordinamento degli organi e degli uffici pubblici. L'amministrazione economica, invece, doveva attuare l'indirizzo politico, mediante la formazione e l'esercizio del bilancio, nel rispetto delle norme sulla gestione finanziaria.

Con i regolamenti del 1726 e del 1730 furono istituiti i dicasteri degli esteri, degli affari interni e della difesa. Il regolamento economico del 1730, fra le altre cose, disciplinò le funzioni del Controllore generale, in precedenza disciplinate in vari provvedimenti.

L'amministrazione economica era affidata a due organi di vertice, titolari delle due più grandi aziende.

Il Generale delle finanze si occupava della parte civile, con funzioni simili a quelle di un ministro delle finanze. Il Contador generale sovrintendeva a quella militare e i suoi compiti erano quelli di un ministro della guerra limitatamente alla gestione economica dell'esercito. Entrambi, in autonomia, formavano il bilancio della propria amministrazione per sottoporlo all'approvazione del sovrano.

⁸ Ministero del Tesoro – Ragioneria generale dello Stato, *La Ragioneria generale dello Stato – Origine e sviluppi*, cit., 29 e ss.

Per i bilanci, per la stipula dei contratti e per la gestione degli affari più importanti dell'amministrazione finanziaria, era obbligatorio l'intervento del Consiglio delle finanze, ricostituito nel 1717. Il Consiglio, composto dal Generale delle finanze, dal Contador generale, dal Controllore generale, dal Primo segretario di guerra e presieduto dal Presidente della Camera dei conti, era un organo consultivo in materia amministrativa, finanziaria e contabile e poteva richiedere al capo dell'azienda interessata di riferire al Re sulla propria gestione, alla presenza del Controllore generale.

Con la riforma di Vittorio Amedeo II, l'organizzazione amministrativa poggiava su strutture, di origine spagnola, chiamate aziende. Le maggiori erano quelle che gestivano, sotto il profilo economico, l'amministrazione civile e militare, rette, come detto sopra, dal Generale delle finanze e dal Contador generale. Il Controllore generale era equiparato ai due vertici delle grandi aziende. Le aziende minori, rette da intendenti generali, si occupavano di artiglieria e fabbriche e della casa Reale.

Durante la seconda metà del 1700, il Controllore generale progressivamente aumentò la propria autorità nei confronti delle altre amministrazioni statali, specie sulla parte economica degli affari militari.

Il Controllore generale sovrintendeva agli atti degli impiegati aventi maneggio di pubblico denaro, formava l'elenco di tutti i contabili e, a fine esercizio, lo rimetteva alla Corte dei conti per la resa del conto. Era indipendente dai ministri e poteva sospendere le registrazioni di leggi, decreti e regolamenti, riferendo al Re su rilievi, modifiche e integrazioni di atti di governo. Il Controllore generale, avendo la vigilanza sulle entrate e sulle spese e sugli atti di governo, era responsabile di fronte al Re del buon andamento della gestione finanziaria. Da ciò derivava anche la sua preminenza di fatto nelle gerarchie amministrative sabaude.

Il principio dell'unitarietà dell'amministrazione statale si rifletteva anche nella formazione di un bilancio generale. Questo, tuttavia, non impediva la presenza di una pluralità di uffici amministrativi e contabili dotati di una certa autonomia. I servizi più importanti erano organizzati in aziende, con un proprio bilancio e con una cassa distinta. Le aziende potevano anche stipulare contratti nelle materie di loro competenza, da sottoporre all'approvazione del Re tramite il ministero responsabile. I capi delle aziende preparavano i bilanci parziali prima dell'inizio dell'esercizio, allegando dei prospetti paralleli per le variazioni del nuovo bilancio rispetto a quello

dell'esercizio precedente, che in realtà era quello in corso di gestione. Il sistema delle previsioni di bilancio, che in Piemonte era alla base della gestione finanziaria a partire dalla fine del 1500, in Francia fu sconosciuto sino al 1789⁹.

I bilanci, una volta analizzati dal Generale delle finanze, erano trasmessi al Controllore generale per l'esame congiunto con il Primo segretario per la guerra e per la firma. Sulla base di questi dati, il Generale delle finanze e il Controllore generale formavano il bilancio generale dello Stato, che poi veniva sottoposto all'approvazione del Re, assieme ai bilanci parziali. Durante il procedimento di approvazione del bilancio generale, il Consiglio delle finanze forniva pareri sulle questioni più rilevanti.

A fine esercizio, "gli spogli" (consuntivi) erano presentati al Consiglio delle finanze, mentre i conti dei tesoriери, dei contabili e degli agenti in generale erano trasmessi alla Camera dei conti. Per le entrate c'erano due spogli: il primo dimostrava le riscossioni avvenute; il secondo conteneva il riparto dei fondi tra le casse aziendali.

Le entrate erano classificate in riscosse e da riscuotere. Queste ultime, a loro volta, erano distinte in esigibili e inesigibili. Le riscossioni e i pagamenti erano annotati giornalmente nei registri dai tesoriери aziendali, sotto la supervisione di un controllore alle dipendenze del Controllore generale.

Il sistema della contabilità pubblica piemontese era alquanto moderno. Le aziende, seppur dotate di una relativa autonomia finanziaria e contabile, erano sottoposte a un controllo di legittimità e di merito da parte del Controllore generale, il quale non solo ne coordinava le scritture e i bilanci parziali, ma poteva intervenire anche in sede consuntiva e riferiva direttamente al Re. La Camera dei conti, infine, esercitava la giurisdizione contenziosa in materia di conti e di responsabilità amministrativa.

La Rivoluzione francese influenzò anche l'amministrazione finanziaria piemontese, aumentando i poteri di controllo e di riesame in un'ottica di maggiore libertà e di partecipazione popolare alla gestione della cosa pubblica.

La Restaurazione tentò semplicemente di tornare alla disciplina prerivoluzionaria, senza tener conto delle nuove esigenze politiche, amministrative

⁹ Ministero del Tesoro – Ragioneria generale dello Stato, *La Ragioneria generale dello Stato – Origine e sviluppi*, cit., 40 e ss.

e sociali. Questo contrasto determinò una situazione confusa alla quale cercò di porre rimedio il marchese Gian Carlo Brignole che, in qualità di Controllore generale, operò radicali riforme dell'amministrazione finanziaria.

Venne abbandonato il modello aziendale e, nel 1816, fu istituito il Ministero delle finanze, nel quale si concentrarono le attribuzioni economiche già assegnate al Primo segretario di guerra, al Generale delle finanze e al Controllore generale.

Il Ministro delle finanze assunse l'effettiva direzione della propria amministrazione, ma la formazione e l'esecuzione dei provvedimenti rientranti nella sua sfera di competenza furono affidate ad uffici esterni, ai quali, solo per tradizione, venne conservato il nome di aziende. Alla distinzione fra amministrazione morale e amministrazione economica, si sostituì quella, più moderna, fra amministrazione direttiva e responsabile e organi o uffici esecutivi.

Con il regio decreto n. 555 del 1817 venne riorganizzata la materia finanziaria, contabile e del riscontro amministrativo, delineando meglio sia le attribuzioni del Ministro delle finanze, chiamato ora Primo segretario di finanze, sia del Controllore generale, che conservava le funzioni di controllo precedenti al 1816. Furono istituite sei aziende, rette da un intendente generale che rispondeva direttamente al ministro.

Dal Ministro delle finanze dipendeva un Ispettore generale dell'erario cui dovevano essere trasmessi i documenti relativi ai pagamenti delle aziende, già registrati e riscontrati dall'ufficio del Controllore generale. A quest'ultimo spettava sia il riscontro di tutti i provvedimenti comportanti obbligazioni a carico allo Stato, sia la vidimazione dei mandati di pagamento prima della loro esecuzione. Per ogni spesa straordinaria non stanziata nei bilanci di previsione, era necessario il visto del Ministro delle finanze. Il bilancio annuale universale di previsione era predisposto dal Controllore generale, per poi essere sottoposto al Consiglio delle finanze. Soltanto dopo averne riferito direttamente al Re, potevano aver corso gli atti di spesa eccedenti i limiti di bilancio.

L'*iter* di formazione del bilancio annuale prevedeva che le aziende preparassero i bilanci parziali da sottoporre alla revisione del Ministro competente. I bilanci revisionati erano inviati al Ministero delle finanze, che, dopo le osservazioni del Controllore generale, li trasmetteva al Consiglio di Stato, per poi passare all'esame definitivo del Consiglio dei ministri presieduto dal Re.

L'Amministrazione delle finanze, comprendente anche i servizi poi assegnati al Dicastero del tesoro, era dunque affidata al Primo segretario o Ministro. L'attuazione dei provvedimenti, invece, spettava alle aziende. Il riscontro economico rimaneva in capo al Controllore generale, mentre il Consiglio delle finanze, organo collegiale alle dipendenze del Re, sorvegliava il complessivo andamento finanziario.

Carlo Alberto (1831-1849) adottò molte riforme anche in materia finanziaria. Con decreto del 1831, il Consiglio delle finanze venne fuso con il Consiglio di Stato. Le competenze della Camera dei conti furono limitate al contenzioso amministrativo, ai giudizi di conto e a poche altre attribuzioni di tipo misto, mentre venne aumentato il potere del Controllore generale.

Nel 1848 l'amministrazione comprendeva sette ministeri, nove aziende, un ispettore dell'erario (Direttore generale del tesoro), la Direzione del debito pubblico, l'Amministrazione centrale delle zecche, l'Ispettore generale delle leve e l'Uditorio generale di guerra.

Le funzioni consultive, di controllo e giurisdizionali in materia amministrativa erano suddivise, senza particolari forme di coordinamento, tra Consiglio di Stato, Camera dei conti e Controllore generale. Dal Ministro delle finanze dipendevano varie aziende che continuavano a formare i bilanci parziali. Sulla base degli stati di previsione, il Ministro delle finanze preparava il bilancio generale attivo e quello universale passivo, riassumendo in essi ben dodici bilanci parziali. Per una miglior comprensione dei vari cespiti, il Ministro redigeva anche un bilancio ristretto (di riepilogo) del bilancio attivo.

I documenti contabili erano trasmessi al Controllore generale per un esame preventivo, al fine di adeguare le spese rispetto ai mezzi di copertura. Un *iter* simile era seguito, a fine esercizio, per il rendiconto generale o conto generale del bilancio. Mancava però un conto del patrimonio che desse dimostrazione della concordanza fra gestione finanziaria e gestione patrimoniale.

1.5. *Le conseguenze dello Statuto Albertino in materia di finanza pubblica*

Dall'adozione dello Statuto albertino nel 1848 derivarono conseguenze anche in materia di finanza e contabilità pubblica. Le attribuzioni di controllo del Controllore generale furono mantenute ma venne meno la facoltà

di relazionare al Re¹⁰. Furono eliminate anche le attribuzioni del Consiglio di Stato.

Le principali novità previste dallo Statuto furono la sovranità parlamentare in tema di bilancio e la responsabilità ministeriale.

Il bilancio dello Stato, abbandonata la segretezza propria di una monarchia assoluta, divenne fattore di cambiamento democratico. La discussione e l'approvazione del bilancio in Parlamento lo rese un documento alla portata dell'opinione pubblica.

Le riforme di Carlo Alberto, a causa degli avvenimenti che portarono all'unità d'Italia, tuttavia non arrivarono a compimento secondo il loro disegno.

Il periodo che va dallo Statuto alle riforme Cavour del 1853 fu di carattere transitorio e di adattamento dei vecchi ordinamenti allo Statuto, in un contesto nel quale sia la politica, sia l'opinione pubblica sentivano come urgenti la riforma della legislazione finanziaria e contabile, del bilancio dello Stato e dei servizi amministrativi.

Il bilancio piemontese e i servizi di tesoreria, nonostante le precedenti riforme, mancavano comunque di unicità. Le entrate erano ancora suddivise tra le varie aziende, dotate di grande autonomia nella gestione dei loro fondi. L'intervento del Ministero delle finanze in questa materia, difatti, praticamente si esauriva in una pura funzione riassuntiva dei dati contabili.

Oltre alle tesorerie delle aziende, c'erano altre due casse speciali, una corrente e l'altra di riserva. A quest'ultima si ricorreva sia per le spese straordinarie, sia per quelle ordinarie in caso di incapienza della cassa ordinaria. Il sistema di controllo, infine, non riusciva a contenere le spese entro gli stanziamenti. Data la situazione, la riforma della contabilità e della finanza pubblica era sentita come indifferibile dallo stesso Cavour.

1.6. *La Riforma Cavour*

Nel 1849 il Piemonte iniziò a intrattenere relazioni finanziarie in ambito internazionale, soprattutto con Rothschild e con Hambro. I primi titoli sa-

¹⁰ Ministero del Tesoro – Ragioneria generale dello Stato, *La Ragioneria generale dello Stato – Origine e sviluppi*, cit., 46 e ss.

baudi collocati sui mercati internazionali nel 1849 e 1850 avevano un saggio tra l'80 e l'88 per cento.

Il bilancio di previsione del 1853 presentava un disavanzo della parte ordinaria di 18,2 milioni di lire e un disavanzo totale di 39,3 milioni di lire. Tenendo conto dei disavanzi pregressi, si arrivava a 47 milioni di lire¹¹.

Il primo governo Cavour (1852-1855) operò subito una riforma dell'amministrazione finanziaria¹², abolendo le aziende e rendendo il bilancio pubblico frutto di un sistema amministrativo sostanzialmente unitario, come unitaria si presentava la struttura statale¹³. Nella relazione sul disegno di legge presentato alla Camera nel maggio 1852, affermava come il controllo del Parlamento fosse insufficiente se non esercitato su fatti già verificati e controllati da funzionari indipendenti dal ministero. Anche per un miglior esercizio della responsabilità ministeriale, pertanto, era necessario un riscontro finanziario interno di carattere amministrativo.

I tipi di controllo preventivo sui pagamenti a carico del bilancio dello Stato dovevano essere due. Il primo, di carattere interno, doveva essere esercitato in via amministrativa dal Ministero delle finanze. Il secondo, invece, doveva essere indipendente e doveva spettare alla Corte dei conti in quanto organo esterno all'amministrazione.

Il progetto di Cavour, inoltre, mirava a sostituire le aziende con nuove direzioni centrali o generali alle dirette dipendenze dei ministri¹⁴.

Le idee di Cavour trovarono attuazione nella legge n. 1483 del 23 marzo 1853. A fronte di un unico bilancio attivo, era prevista la riassunzione in un bilancio generale passivo di tutte le spese proposte da ciascun ministro nei rispettivi bilanci parziali. I due bilanci dovevano essere presentati alla Camera entro febbraio, ovvero dieci mesi prima dell'inizio dell'esercizio finanziario, coincidente con l'anno solare. I bilanci generali attivo e passivo erano approvati con due leggi distinte.

¹¹ Achille Plebano, *Storia della finanza italiana. Dalla costituzione del nuovo regno a fine del secolo XIX*. Volume primo. Roux Frassati e C° - Editori, Torino, 1899, 19 ss.

¹² Ministero del Tesoro – Ragioneria generale dello Stato, *La Ragioneria generale dello Stato – Origine e sviluppi*, cit., 48 ss.

¹³ Renato Camodeca, *Il bilancio dello Stato nel sistema della ragioneria pubblica*, Cedam, Padova, 2005, 4.

¹⁴ Achille Plebano, *Storia della finanza italiana. Dalla costituzione del nuovo regno a fine del secolo XIX*, cit., 26 e 27.

L'esercizio finanziario era prolungabile fino al 30 giugno dell'anno successivo per operazioni di riscossione di entrate e di liquidazione e pagamento delle spese.

Le entrate erano classificate in titoli (entrate ordinarie e straordinarie), i titoli in categorie (secondo la natura dell'oggetto) e le categorie in articoli. Analoga suddivisione era prevista per le spese, con l'unica differenza rappresentata dalla ripartizione in capitoli, che veniva effettuata nell'ambito dei bilanci parziali o ministeriali allegati a quello generale.

Lo storno di fondi era ammesso solo tra articoli di una stessa categoria. Per le nuove o maggiori spese proposte dopo l'approvazione del bilancio, era necessario indicare i relativi mezzi di copertura. In caso di urgenza, durante la chiusura del Parlamento, il governo poteva autorizzare assegnazioni di fondi con decreto reale, previa deliberazione del Consiglio dei ministri, su proposta del ministro competente d'intesa con quello delle finanze. Il decreto poi doveva essere ratificato dal Parlamento.

L'assestamento definitivo del bilancio, su progetto del Ministro delle finanze, era approvato con legge speciale entro i primi due mesi della sessione parlamentare successiva alla chiusura dell'esercizio. L'assestamento, accompagnato da una relazione del Controllore generale che dava conto della concordanza fra i conti ministeriali e la contabilità generale, quantificava gli avanzi di riscossione o di spesa derivanti del precedente esercizio, al fine di ridurre la massa di residui presente nei rendiconti (spogli). I residui degli esercizi precedenti erano ripresi, in colonne distinte, nel nuovo bilancio.

La riscossione dei proventi dello Stato era effettuata per conto del Ministero delle finanze. Le somme riscosse dovevano affluire nella tesoreria generale o centrale e nelle tesorerie provinciali e dovevano essere iscritte, in contabilità generale, nei registri centrali o periferici del Ministero.

Bimestralmente, con decreto reale, era disposta l'assegnazione dei fondi ai singoli ministri. L'esecuzione di pagamenti eccedenti rispetto alle assegnazioni era subordinata alla previa imputazione in bilancio e all'assenso del Ministro delle finanze. Presso il Ministero delle finanze operava anche un ufficio contabile centrale con funzioni di coordinamento degli altri ministeri.

Rimasero immutate le attribuzioni giurisdizionali della Corte dei conti. Tutti i contabili alle dipendenze o sotto la vigilanza del Ministero delle finanze continuavano ad essere sottoposti alla sua giurisdizione.

Rimangono dubbi su quale fosse la “materia” del bilancio, argomento che sarà al centro della discussione nei primi anni del Regno d'Italia.

La legge Cavour stabiliva, per le entrate, che il bilancio attivo comprendesse i proventi dei quali fosse prevista la riscossione. Per le uscite, affermava che il bilancio generale passivo riassumeva le spese dei bilanci parziali dei ministeri, senza specificare tuttavia se queste fossero previste in termini di pagamenti o di impegni. Non è possibile, dunque, affermare con certezza se il bilancio di previsione fosse un bilancio di cassa o di competenza.

La riforma amministrativa sabauda fu completata nel 1859, con l'abolizione del Controllore generale, con l'istituzione della Corte dei conti per il Regno Sardo e la Lombardia e con l'approvazione della disciplina del contenzioso amministrativo e delle attribuzioni del Consiglio di Stato¹⁵.

Dal 1850 all'inizio della Seconda guerra di indipendenza, le grandi opere e la preparazione dell'imminente conflitto causarono forti disavanzi nella gestione straordinaria, cui si fece fronte con il debito. Il bilancio sabauda era molto aumentato in termini di entrate e spese assolute. Il disavanzo, tuttavia, in proporzione risultava diminuito¹⁶.

2. *L'Unificazione contabile del Regno d'Italia*

2.1. *La varietà dei regimi finanziari, gli ordinamenti provvisori e il primo bilancio unitario*

L'unificazione finanziaria e contabile del nuovo Regno avvenne in modo a dir poco caotico. Al momento dell'Unità, nei territori uniti, erano in vigore otto sistemi tributari, contabili e di bilancio, trentuno uffici finanziari e ventidue catasti¹⁷. Ancora più confusa era la situazione dei debiti pubblici preunitari. In prima battuta, si dovettero riconoscere e unificare ben quarantatré tipi di debito, differenti per origine, tasso d'interesse, scadenza

¹⁵ Renato Camodeca, *Il bilancio dello Stato nel sistema della ragioneria pubblica*, cit., 6.

¹⁶ Achille Plebano, *Storia della finanza italiana. Dalla costituzione del nuovo regno a fine del secolo XIX*, cit., 34 e ss.

¹⁷ Daniele Sanna, *Tra fisco e contribuente. Nascita dell'amministrazione finanziaria italiana (1859-1873)*, cit., pos. 241.

e ammortamento¹⁸. I ritardi nell'approvazione dei rendiconti erano cronici, come costanti erano i disavanzi da ripianare.

La questione contabile e di bilancio era materia "da prima pagina", poiché direttamente legata alle possibilità di sopravvivenza della fragile costruzione unitaria. L'unificazione finanziaria e la sostenibilità dei conti pubblici erano, allo stesso tempo, obiettivo e strumento essenziale per conservare l'unità politica da poco raggiunta. L'emergenza finanziaria, della quale Quintino Sella fu il politico maggiormente consapevole, rappresentò una costante, quanto meno dei primi venti anni della vita politica e istituzionale italiana.

Il 1859 fu un anno cruciale ai fini dell'unificazione amministrativa. Secondo Riccardo Faucci, difatti, la struttura amministrativa del futuro Regno, nelle sue grandi linee, prese forma due anni prima della proclamazione dell'Unità¹⁹.

Le leggi del 1859, in virtù dei pieni poteri attribuiti al governo anche in materia di riforma amministrativo-contabile con la legge del 25 aprile 1859, n. 3345, furono promulgate senza discussione parlamentare.

Il 30 ottobre vennero emanati quattro decreti, rispettivamente sulla soppressione della Camera dei conti e dell'Ufficio del controllo generale della finanza (n. 3705), sull'istituzione della nuova Corte dei conti per il Regno Sardo e la Lombardia (n. 3706), sulla disciplina e le attribuzioni del Consiglio di Stato (n. 3707) e sul contenzioso amministrativo (n. 3708).

Il 13 novembre, il Ministro delle finanze, Giovan Battista Oytana, con i decreti n. 3746 e 3747, adottò, in via provvisoria, le leggi sull'ordinamento dell'amministrazione centrale e sulla contabilità generale dello Stato nelle province annesse. Questi atti adattarono, con qualche ritocco, la legge Cavour del 1853 alla novità relativa all'istituzione della Corte dei conti. Venne prevista la nuova categoria delle spese d'ordine e obbligatorie, nell'ambito delle quali gli stanziamenti potevano essere superati senza preventiva autorizzazione. Rispetto all'ordinamento piemontese, aumentarono i casi dei contratti a trattativa privata e fu introdotta un'eccezione al divieto di paga-

¹⁸ Arturo Jéhan De Johannis, *La finanza*, in *Mezzo secolo di vita italiana*, Antonio Vallardi Editore, Milano, 1911, 31.

¹⁹ Riccardo Faucci, *Finanza, amministrazione e pensiero economico. Il caso della contabilità di Stato*, Fondazione Luigi Einaudi, Torino, 28 e ss.

mento in acconto di lavori e forniture, in un'ottica di favore nei confronti delle spese militari. I più che probabili futuri sforzi bellici, difatti, rendevano opportuno un alleggerimento dei controlli finanziari.

Con regio decreto n. 4441 del 7 novembre 1860 venne emanato il regolamento attuativo della legge n. 3747. La legge e il regolamento attuativo entrarono in vigore il 1° gennaio 1861 nelle province lombarde, emiliane, marchigiane e umbre del Regno sardo. Nelle altre province, invece, rimasero in vigore le norme di contabilità dei vecchi stati.

Saverio Francesco Vegezzi fu il primo Ministro delle finanze del Regno d'Italia (Governo Cavour). Ma fu Pietro Bastogi (Governo Ricasoli), con il r.d. 3 novembre 1861 n. 302 sulla contabilità generale dello Stato, che portò a compimento il processo di unificazione dei sistemi di contabilità pubblica preunitari. Nel 1862, in virtù di tali norme, fu presentato il primo vero bilancio unificato del Regno d'Italia. La riforma riproduceva, anch'essa con poche modifiche, i contenuti della legge Cavour del 1853, salvo che per il manifestato favore per il bilancio di cassa²⁰.

Il successivo r.d. n. 303 del 1861 abolì gli uffici di contabilità generale di Napoli, Palermo e Firenze e prevede l'applicazione del decreto n. 302 a quelle province, con l'istituzione in ciascuna delle tre vecchie capitali di una direzione speciale del tesoro dipendente dal Ministro delle finanze.

L'adeguamento della legislazione preunitaria all'ordinamento del nuovo Stato nazionale, dunque, avvenne con poche novità. Le espressioni "bilancio attivo" e "bilancio passivo" furono sostituite con quelle più moderne di "bilancio dell'entrata" e "bilancio della spesa". Furono poi modificate alcune regole di classificazione delle entrate e delle uscite. Fu abolita la categoria, unità elementare del bilancio fin dal 1730, e venne istituito il capitolo che, sino alla riforma del 1997, diventò la nuova base per l'identificazione delle entrate e delle spese dello Stato, anche ai fini dell'approvazione parlamentare²¹.

Un'eccezione al piemontesismo dominante fu il progetto sulla nuova Corte dei conti del Regno, che Bastogi presentò alla Camera nel novembre 1861. Nella relazione illustrativa, il Ministro, difatti, affermava di aver tenu-

²⁰ Riccardo Faucci, *Finanza, amministrazione e pensiero economico. Il caso della contabilità di Stato*, cit., 30 e ss.

²¹ Renato Camodeca, *Il bilancio dello Stato nel sistema della ragioneria pubblica*, cit., 12.

to conto degli ordinamenti degli antichi Stati, oltre che dei sistemi francese e belga.

Il confronto con il r.d. n. 3706 del 1859, sulla Corte dei conti del Regno sardo, conferma l'originalità del nuovo istituto. L'organico della Corte fu ampliato e fu introdotta la figura del Procuratore generale. Nella legge del 1859, invece, il pubblico ministero era esercitato a turno annualmente da uno dei "maestri-ragionieri". Furono dettagliate le attribuzioni in materia di sindacato sul bilancio e previsti poteri di vigilanza sulla riscossione delle entrate, mediante ispezioni presso le amministrazioni.

Dopo un lungo dibattito parlamentare, fu approvata la legge 14 agosto 1862, n. 800 che istituì la Corte dei conti del Regno d'Italia. Il 1° ottobre 1862 vi fu la cerimonia di insediamento, durante la quale Sella indicò come compito primario della Corte quello di "vegliare a che il potere esecutivo mai non violi la legge". Il procuratore generale Michelangelo Troglia affermò che "siccome ogni potere dello Stato è tanto più forte e rispettato, quanto più si mantiene nella sfera delle proprie funzioni, così l'ufficio della Corte, ben lungi dal nuocere alla forza e alla dignità del Potere esecutivo, lo coadiuva e lo rinvigorisce". Ritenendo il principio della divisione dei poteri connaturato al sistema di governo monarchico costituzionale, il Procuratore concludeva che "mezzo efficacissimo per assicurare e mantenere questa sostanziale condizione di cose si è l'occhio vigile e l'ufficio sindacatore della Corte dei conti. Questa, infatti, mentre pone in avvertenza i diversi dicasteri contro ogni eccesso di potere ed ogni possibile emanazione di atti o decreti governativi, amministrativi o finanziari, meno conformi alle leggi e ai regolamenti in vigore, concorre precisamente a far sì che ogni autorità od amministrazione dello Stato si mantenga nei confini delle proprie attribuzioni"²².

Il primo bilancio preventivo del Regno d'Italia del 1861 era la somma dei bilanci degli Stati annessi, inquadrati nella struttura del bilancio piemontese. Province napoletane e Sicilia rimanevano in gestione separata. Il disavanzo complessivo era di 314 milioni di lire circa²³. Per il 1862 si pre-

²² Riccardo Faucci, *Finanza, amministrazione e pensiero economico. Il caso della contabilità di Stato*, cit., 36.

²³ Achille Plebano, *Storia della finanza italiana. Dalla costituzione del nuovo regno a fine del secolo XIX*, cit., 42 ss.

vedevano altri 317 milioni di deficit, arrivando, così, in soli due anni, a uno sbilancio di 717 milioni di lire. Già questi semplici numeri indicano chiaramente come l'Unità d'Italia sia sorta sotto i segni dell'emergenza fiscale e del debito pubblico.

In realtà, già la finanza piemontese preunitaria, fece massiccio ricorso, negli anni 1849/1850, a un debito con elevati tassi d'interesse. Ai forti disavanzi successivi della gestione straordinaria, si fece fronte con altro indebitamento, in gran parte collocato dai Rothschild, sempre in buoni rapporti con Cavour.

A Bastogi si deve anche il primo vero atto di sovranità del Regno d'Italia, vale a dire l'unificazione del debito pubblico. Si stima che il debito che il nuovo Regno ereditò dagli antichi stati ammontava, per la rendita, a 112 milioni e, per il capitale, a 2.345 milioni di lire. Queste passività erano composte di quarantatre debiti differenti per origine, scadenza, tasso di interesse e condizioni di ammortamento. Bastogi scelse, per evidenti motivi di politica nazionale ed internazionale, di non ripudiare i debiti dei vecchi stati, ma di unificarli all'interno del debito del nuovo Stato²⁴.

La difficile impresa riuscì grazie a due provvedimenti legislativi. Il Gran libro del debito pubblico venne istituito dalla legge n. 94 del 10 luglio 1861 ("Legge colla quale è istituito il Gran Libro del Debito pubblico del Regno d'Italia"), cui fece seguito la legge n. 174 del 4 agosto 1861 ("Legge d'unificazione dei Debiti pubblici d'Italia"), con la quale venivano iscritti e unificati nel Gran libro i debiti pubblici dei vari Stati preunitari.

Questi provvedimenti riunirono tutti i debiti degli Stati preunitari. Furono riconosciuti e iscritti nel Gran libro e convertiti in rendita italiana al 5% o 3% tutti i debiti contratti dai cessati Governi, che, in modo certo e incontrovertibile, apparissero sotto forma di rendita pubblica. Vennero riconosciuti e iscritti, senza obbligo di conversione in rendita italiana, quei debiti che, dalle leggi o dagli atti della rispettiva creazione, presentassero condizioni speciali. Soltanto i debiti dei quali non ancora era stato possibile riconoscere la regolarità e la consistenza, furono esclusi dal Gran Libro.

Un debito annuo di 161,3 milioni di lire, pari ad un capitale nominale di 3,1 miliardi di lire, era l'onere che il nuovo Regno, alla sua nascita, as-

²⁴ Arturo Jéhan De Johannis, *La finanza*, in *Mezzo secolo di vita italiana*, cit., 31.

sunse con il riconoscimento dei debiti degli antichi Stati e con le passività che stava contraendo in proprio.

2.2. La finanza pubblica: una questione essenziale per il progetto dell'Unità d'Italia

La questione di bilancio, dunque, era uno degli snodi cruciali del progetto unitario. Guardando a ritroso, oggi possiamo dire che la fragilità finanziaria è insita nel DNA dell'Italia.

Per gli ambienti diplomatici e per l'opinione pubblica internazionale, la sopravvivenza del nuovo Regno poteva essere compromessa dalle difficoltà di bilancio. Lo stesso dogma del pareggio di bilancio, caro a gran parte del ceto politico liberale, era intimamente connesso agli impegni presi con i partner europei e con i finanziatori sui mercati dei capitali internazionali.

I bilanci statali erano instabili, soggetti a continue variazioni, anche molto tempo dopo la chiusura delle contabilità dell'esercizio. I rendiconti erano approvati con grande ritardo²⁵. Il consuntivo dei proventi e delle spese per l'esercizio 1859 delle antiche province venne presentato al Parlamento italiano solo nel dicembre 1863. I disavanzi non erano mai definitivamente quantificati, a causa delle sopravvenienze di spesa dopo la chiusura dell'esercizio.

L'ordinamento contabile era poco efficace anche ai fini gestionali. Le situazioni finanziarie erano tardive e confuse, poiché non in grado di tenere conto dei risultati degli anni precedenti e perché costrette a subire troppe variazioni "postume"²⁶.

Sella, divenuto per la seconda volta Ministro delle finanze, nella sua esposizione finanziaria al 30 settembre 1864, denunciava soprattutto le lentezze nella redazione dei conti dello Stato, rimarcando l'assenza di organiche norme amministrative e contabili. In particolare, censurava le lacune di una disciplina che teneva aperto indefinitamente il bilancio, facendolo pas-

²⁵ Achille Plebano, *Storia della finanza italiana. Dalla costituzione del nuovo regno a fine del secolo XIX*, cit., 59.

²⁶ Ruggero Bonghi, *Storia della finanza italiana. Dal 1864 al 1868. Lettere di Ruggero Bonghi al Commendatore Giuseppe Saracco, Senatore del Regno*, Successori Le Monnier, Firenze, 1868, 39 e ss.

sare attraverso sette diversi stadi, con altrettanti cambiamenti nella situazione del Tesoro²⁷.

Il disordine contabile condusse a un grave dissesto finanziario, tanto da travolgere nel settembre 1864 il Governo Minghetti. Secondo Gaspare Finali “alla sua caduta dal potere nel 1864 fu trovato l’Erario così mal provveduto, che fu d’uopo al riparo la risolutezza di Quintino Sella”²⁸.

Le impellenti necessità fiscali imposero la scelta di unificare il sistema fiscale su base nazionale e non conservare i sistemi fiscali preunitari. Molti tributi preunitari furono aboliti, altri furono estesi ai territori unificati in modo caotico ed emergenziale.

La tariffa doganale piemontese, liberista e frutto dell’esperienza di Cavour, venne applicata in tutto il Regno con effetti controversi. Sicuramente si rivelò poco efficace in termini di introiti fiscali²⁹.

I progetti di legge Bastogi (1861-62) in materia fiscale volevano uniformare il sistema, ma il criterio seguito non fu la razionalità economica del prelievo, ma le esigenze del bilancio dello Stato finalizzate a diminuire il disavanzo del 1861-1862.

Con il Governo Rattazzi (03/03/1862 - 08/12/1862), Sella fece la prima esperienza come Ministro delle finanze. Lo statista biellese coltivò le linee di Bastogi, lavorando anche sul problema dei monopoli e sulla riorganizzazione delle Guardie doganali.

Tutto il ceto politico era cosciente dei danni derivanti dall’assenza di un efficiente sistema contabile che desse la certezza della situazione finanziaria e fornisse i dati per una corretta programmazione. Il disordine post-unitario e la finanza allegra causavano continue variazioni di bilancio, eccedenza di spesa, disavanzi sempre rideterminati in aumento e rendiconti mai approvati.

Nell’esposizione finanziaria del 1862, Sella quantificava un disavanzo

²⁷ Quintino Sella, *Esposizione dello stato del Tesoro e proposte di provvedimenti per le finanze dello Stato*, Discorso pronunciato nella Camera dei Deputati il 4 novembre 1864, in *Discorsi parlamentari di Quintino Sella*, Volume Terzo, Roma, Tipografia della Camera dei Deputati, Roma, 1888, 115 e ss.

²⁸ Ministero del Tesoro – Ragioneria generale dello Stato, *La Ragioneria generale dello Stato – Origine e sviluppi*, cit., 65 ss.

²⁹ Achille Plebano, *Storia della finanza italiana. Dalla costituzione del nuovo regno a fine del secolo XIX*, cit., 52.

complessivo cumulato al 1861 di 504 milioni di lire. Al grande aumento delle spese nel 1862, soprattutto militari, però non seguì un eguale incremento delle entrate.

Il bilancio di previsione del 1862 presentava un ulteriore sbilancio di 433 milioni, ma che poteva arrivare a 500 con le spese per le ferrovie. Le maggiori entrate previste erano di soli 50 milioni. Il disavanzo della gestione ordinaria era di circa 245 milioni. Armamenti e opere pubbliche erano variabili di spesa indipendenti³⁰.

Per Sella, bisognava chiudere il deficit senza emettere nuova rendita, ma ricorrendo alla concessione ai privati di ferrovie e canali, alla vendita dei beni demaniali ed ecclesiastici e all'emissione di buoni poliennali del tesoro. Sella riuscì nel progetto di alienazione dei beni e delle ferrovie, ma non riuscì a frenare le spese, ammettendo nel 1862 che anche la sua era una finanza per espedienti. Lo statista biellese, tuttavia, studiava misure strutturali. Prima della caduta del Governo Rattazzi, erano stati elaborati disegni di legge sull'imposta sulla ricchezza mobile, sul riordinamento del lotto e sulla riforma dei dazi di consumo. Già nel 1863, difatti, Sella comprendeva, più di tutti, l'urgenza vitale dell'equilibrio di bilancio come fattore chiave per l'Unità e la sovranità d'Italia.

Il successore di Sella, Marco Minghetti, nell'esposizione del 14 febbraio 1863, prevedeva un pareggio di bilancio nel medio periodo con riduzioni di spesa e incrementi di entrate, ma da accompagnarsi a un forte impulso dell'economia. Le spese straordinarie necessarie per il Paese dovevano essere finanziate con le alienazioni dei beni delle corporazioni religiose e delle ferrovie³¹.

Il piano di Minghetti mirava alla riorganizzazione dell'amministrazione, al fine di produrre risparmi e progresso economico, alla lotta alla burocrazia, alla diminuzione del ruolo dello Stato, al decentramento e a un forte istituto di emissione con la fusione della Banca Sarda e della Banca Toscana. Secondo Minghetti, solo grazie allo sviluppo economico, le finanze pubbliche sarebbero state risanate.

³⁰ Achille Plebano, *Storia della finanza italiana. Dalla costituzione del nuovo regno a fine del secolo XIX*, cit., 63.

³¹ Achille Plebano, *Storia della finanza italiana. Dalla costituzione del nuovo regno a fine del secolo XIX*, cit., 71 e ss.

Per arrivare al pareggio nel 1866, bisognava coprire un disavanzo pregresso e prospettico (ordinario e straordinario) di 1.325 milioni di lire. I principali mezzi di copertura ipotizzati erano l'alienazione di rendita, i buoni del tesoro e la vendita dei beni ecclesiastici.

Con Minghetti, per la prima volta, non si ricorse all'esercizio provvisorio. Nel 1864 vennero approvati, seppur in ritardo, il bilancio del 1863 e quello del 1864. Furono riordinate le pensioni e fu affidata la loro liquidazione alla Corte dei conti. Vennero razionalizzati la tariffa del sale e il lotto e approvati i trattati di commercio e navigazione con la Francia in un'ottica di libero scambio.

Nel settembre 1864, Sella tornò alle Finanze, rimanendovi fino alla fine del 1865. A lui subentrarono fino all'ottobre 1867, Antonio Scialoja, Agostino Depretis, Francesco Ferrara e Urbano Rattazzi.

Il 1866 fu un anno decisivo. I costi della Terza guerra d'indipendenza avevano precipitato il rapporto tra entrate effettive ed uscite effettive al 44%. Il deficit di bilancio era arrivato a 740 milioni di lire, dai 260 milioni del 1865³², ovvero intorno al 13% del PIL. La crisi finanziaria aveva costretto all'introduzione del corso forzoso della lira. Dopo il fallimento della Banca Overend, Gurney & Company, il crollo del debito italiano portò il rendimento dei titoli di stato al picco del 13,8%. La quotazione della rendita italiana sui mercati crollò dalle 66 lire di marzo alle 49 di fine aprile. La differenza di rendimento con i titoli inglesi sfiorò i 900 punti, con una media annua di 610 punti base³³.

Il miglioramento nel bilancio corrente nel frattempo registrato venne vanificato dagli eventi del 1866 e la restrizione del credito bancario determinò una corsa agli sportelli. In questo clima, Scialoja, Ministro delle finanze, fece approvare il 30 aprile un disegno di legge che accordava al Governo la facoltà di provvedere con decreti reali, anche con mezzi straordinari, ai bisogni della finanza pubblica³⁴.

³² Arturo Jéhan De Johannis, *La finanza*, in *Mezzo secolo di vita italiana*, cit., 32.

³³ Fernando Salsano, *Quintino Sella Ministro delle finanze. Le politiche per lo sviluppo e i costi dell'Unità d'Italia*, il Mulino, Bologna, 2013, 136.

³⁴ Ministero del tesoro - Direzione generale del debito pubblico, *Relazione del Direttore generale alla Commissione parlamentare di vigilanza, Il debito pubblico in Italia 1861-1987*, Volume I, Istituto poligrafico e zecca dello Stato, Roma, 1988, 18.

Scialoja, sfruttando il clima di mobilitazione patriottica del Paese a seguito della guerra contro l'Austria, ricorse a un prestito redimibile forzoso interamente collocato in Italia. Il prestito fu approvato il 28 luglio 1866 per 350 milioni effettivi e 400 nominali, al 5 per cento di interesse più l'1 per cento di premi a sorte.

Sempre in ottica emergenziale, per contenere il debito, nel 1867 si decise la liquidazione dell'asse ecclesiastico, già deliberata nel giugno 1866.

Dal 1862 al 1866, i disavanzi del nuovo Regno, comprensivi delle spese per le ferrovie, ammontarono a 2,26 miliardi di lire³⁵.

2.3. *La prima legge di contabilità pubblica dell'Italia unita*

Nei primi anni del Regno d'Italia, il dibattito sulla finanza pubblica, sulla contabilità di Stato e sul sistema tributario era molto sentito, sia in ambito accademico, sia nell'opinione pubblica.

Gli studi e i progetti della Destra Storica in materia di contabilità di Stato, anche con riferimento alle tecniche di gestione e di controllo del bilancio, furono numerosi, anche se spesso non andarono a buon fine³⁶.

La riforma amministrativa e contabile era all'ordine del giorno, ma nonostante fossero già stati elaborati ben quattro progetti (Bastogi, Minghetti, Sella e Scialoja), il problema rimase insoluto fino all'aprile del 1869, quando, dopo lunga discussione parlamentare, venne approvato il disegno di legge presentato alla Camera il 4 febbraio 1868 dal Ministro delle finanze, Luigi Guglielmo Cambray-Digny, avente ad oggetto "Disposizioni intorno all'amministrazione del patrimonio dello Stato ed alla contabilità".

Quando, alla fine del 1867, Cambray-Digny divenne Ministro delle finanze si trovò di fronte a 31 tipi di uffici finanziari diversi. Questo caos amministrativo, sia al centro che in periferia, richiedeva una soluzione urgente, poiché il sistema era insostenibile, oltretutto inefficace³⁷.

³⁵ Arturo Jéhan De Johannis, *La finanza*, in *Mezzo secolo di vita italiana*, cit., 32.

³⁶ Renato Camodeca, *Il bilancio dello Stato nel sistema della ragioneria pubblica*, cit., 13 e ss.

³⁷ Sull'azione complessiva di Cambray-Digny come Ministro delle finanze nei tre Governi Menabrea succedutisi dal 27.10.1867 al 14.12.1869, v. Romano Paolo Coppini, *L'opera politica di Cambray-Digny. Sindaco di Firenze e Ministro delle finanze*, Edizioni di storia e letteratura, Roma, 1975, 197 e ss.

Il bilancio era in condizioni difficilissime. I rendiconti non erano mai stati approvati sin dall'inizio dell'Unità e le spese fuori bilancio da regolarizzare erano ingenti. Secondo Cambray-Digny (esposizione finanziaria del 20 gennaio 1868) il disavanzo effettivo, alla fine del 1868, sarebbe stato pari a circa 630 milioni di lire. Il deficit poteva essere coperto, quasi interamente, facendo ricorso al debito, ma, per avere disponibilità sufficienti per una gestione sicura, sarebbero serviti altri 163 milioni. Per il 1869, poi, era previsto un ulteriore disavanzo di 240 milioni³⁸.

Cambray-Digny, nei primi mesi del 1868, presentò i disegni di legge per la riforma di tasse e concessioni governative, della contabilità dello Stato, dell'accertamento e riscossione delle imposte dirette. Il disegno di legge sulla contabilità era frutto anche dei lavori della Commissione istituita dal precedente Ministro, Francesco Ferrara. Un ruolo importante fu svolto da Giuseppe Cerboni, futuro Ragioniere generale dello Stato, che, pur lavorando al Dicastero della guerra, suggerì molte innovazioni contabili, soprattutto al fine di adattare il metodo della partita (scrittura) doppia alle esigenze dell'amministrazione pubblica.

Il progetto divenne legge, così ottenendo, sotto la spinta dell'emergenza, un compromesso fra le varie posizioni, che però lasciava aperte tante questioni importanti e quindi molto spazio ai regolamenti attuativi.

La riforma della contabilità venne approvata soprattutto grazie al grande pragmatismo di un Cambray-Digny ben conscio che, in questo più che in altri casi, il meglio fosse nemico del bene.

La legge n. 5026 del 1869 assegnò all'amministrazione finanziaria nuove competenze.

Il titolo I della legge era dedicato al patrimonio dello Stato e ai contratti (articoli da 1 a 16); il titolo II trattava della contabilità generale dello Stato (articoli da 17 a 66). Gli articoli da 67 al 73 recavano le disposizioni transitorie.

In materia contabile, il Ministro delle finanze era chiamato a redigere un dettagliato "inventario di tutti i beni immobili di pertinenza dello Stato" (art. 2). Uno dei cardini della riforma era l'istituzione di una Ragioneria generale "alla immediata dipendenza del Ministro delle Finanze" (art. 17). La

³⁸ Achille Plebano, *Storia della finanza italiana. Dalla costituzione del nuovo regno a fine del secolo XIX*, cit., 163 e ss.

Ragioneria generale era chiamata a tenere in evidenza, “col metodo della scrittura doppia”, i risultati dei conti delle riscossioni e dei versamenti delle pubbliche entrate e delle spese ordinate e fatte da ciascuna amministrazione (art. 18). Era incaricata, inoltre, della formazione delle situazioni del tesoro e finanziarie e di predisporre, sulle proposte e con gli elementi trasmessi dai singoli ministeri a quello delle finanze, il progetto dei bilanci da sottoporsi all’approvazione del Parlamento e di preparare al termine di ogni anno finanziario i bilanci consuntivi dell’amministrazione dello Stato (art. 19).

Un altro caposaldo fu l’istituzione della Direzione generale del tesoro (art. 17), con funzioni di vigilanza sulla riscossione delle somme dovute allo Stato, sulla movimentazione dei fondi in uscita dal bilancio e sulla registrazione delle operazioni finanziarie di tesoreria (art. 22). Anche la Direzione generale del tesoro avrebbe dovuto tenere la propria contabilità con un sistema di scrittura doppia.

L’utilizzo della locuzione “metodo della scrittura doppia”³⁹ evidenzia come, al tempo, non esistesse uno iato fra contabilità di Stato ed economia aziendale, avendo anche la prima, almeno teoricamente, una forte connotazione patrimonialistica⁴⁰.

³⁹ La legge Cambray-Digny non richiamava il sistema della partita doppia di derivazione commerciale, ma utilizzava il più ampio concetto di scrittura doppia, lasciando spazio in ambito statale a un sistema di scritture diverso da quello in vigore per le aziende private, quale il metodo logismologico, propugnato, nell’ambito delle teorie personalistiche dei conti, da Giuseppe Cerboni. Nel 1876 Cerboni fu nominato Ragioniere generale dello Stato e nel 1877 ottenne dal Ministro delle finanze, Agostino Depretis, l’autorizzazione ad applicare la logismografia alle scritture delle amministrazioni centrali, avendo nel frattempo pubblicato il Quadro di contabilità per le scritture in partita doppia (metodo logismografico) della Ragioneria generale. Seguì, nel 1880, una circolare ove lo stesso Cerboni, con il supporto del Ministro Magliani, invitava le Ragionerie centrali dei singoli ministeri ad adottare la logismografia nelle proprie scritture contabili. Il metodo logismografico, probabilmente a causa della sua eccessiva complessità, tuttavia non ebbe successo nella contabilità di Stato e nel 1891 fu abbandonato. Sul punto, v. Renato Camodeca, *Il contributo della ragioneria all’evoluzione della contabilità di Stato dall’Unità al regio decreto 18 novembre 1923 n. 2440: osservazioni sulle scritture della Ragioneria generale dello Stato*, Convegno 2001 della Società italiana di storia della ragioneria, Istituti editoriali e poligrafici internazionali, Pisa – Roma, 2003.

⁴⁰ Renato Camodeca, *Il bilancio dello Stato nel sistema della ragioneria pubblica*, cit., 18 e ss.

Gli uffici di ragioneria presso le amministrazioni centrali, in assenza di un rapporto gerarchico, dovevano coordinare la loro contabilità con la Ragioneria generale. Per questo motivo erano vigilati dal Ragioniere generale, la cui figura era centrale, poiché, a titolo personale, era responsabile della correttezza delle registrazioni contabili (art. 21).

La nuova legge conteneva anche altre importanti scelte, fra le quali la durata dell'esercizio di bilancio, che andava dal 1° gennaio al 31 dicembre (artt. 23 e ss.). I bilanci di previsione erano due. L'art. 25 disciplinava il bilancio di prima previsione da presentarsi al Parlamento da parte del Ministro delle finanze entro il 15 marzo dell'esercizio precedente. L'art. 26, invece, prevedeva che entro il 15 marzo dell'anno a cui si riferiva il bilancio, il Ministro presentasse al Parlamento il bilancio definitivo, cioè lo stato di previsione delle entrate e delle spese "con le rettifiche ed aggiunte delle spese relative ai servizi di ciascun Ministero, in relazione anche ai residui dell'esercizio dell'anno antecedente e col progetto riassuntivo di pareggio fra le entrate e le spese".

Assieme al bilancio definitivo di previsione doveva esser presentata "la situazione del Tesoro condotta al termine dell'anno finanziario scaduto alla fine dell'antecedente mese di dicembre, cioè le risultanze di cassa e dei residui attivi e passivi della gestione dell'anno stesso".

Al bilancio unico, con assestamento in corso di esercizio, si arriverà soltanto nel 1883/1884, grazie alle riforme di Agostino Magliani che, tra le altre cose, declinavano in modo definitivo i bilanci statali secondo il criterio della competenza giuridica.

La nuova disciplina, pur con molte imperfezioni e ambiguità, fu un passo indispensabile per la tenuta dei conti pubblici e il futuro sviluppo della contabilità pubblica in Italia.

Fondamentali, nell'ambito della legge 5026, erano i meccanismi di autorizzazione della spesa contenuti negli artt. 29 e ss. e nell'art. 39. Grazie a questi, il bilancio dello Stato non era più concepito solo in senso programmatico, ossia come piano di lavoro, ma assumeva anche la fisionomia di atto autorizzativo e, allo stesso tempo, impositivo di limiti per l'esecutivo e per l'apparato burocratico.

L'introduzione del principio del valore autorizzatorio del bilancio di previsione richiedeva anche un nuovo sistema dei controlli.

Dal punto di vista contabile (art. 28), le entrate e le spese si distingue-

vano in ordinarie e straordinarie; le spese ordinarie, a loro volta, si suddividavano in fisse e variabili.

Le entrate e le spese, sia ordinarie che straordinarie, erano distinte in capitoli.

Nel bilancio definitivo dovevano essere indicati i mezzi per garantire il pareggio fra entrate e spese. Dopo l'approvazione del bilancio di prima previsione, ogni ministero doveva ripartire definitivamente in articoli la somma stanziata in ciascun capitolo. Dopo l'approvazione del bilancio definitivo, ogni nuova spesa doveva essere autorizzata tramite una legge speciale, che doveva individuare i mezzi di finanziamento (art. 31). In caso di carenze nelle assegnazioni del bilancio, erano previsti due capitoli specifici, ovvero il fondo di riserva per le spese obbligatorie e d'ordine e il fondo per le spese impreviste per le altre necessità (art. 32).

L'art. 34 riguardava il ruolo dell'amministrazione finanziaria nella riscossione, prevedendo che i direttori del demanio e tasse, delle gabelle, delle poste e telegrafi e delle imposte dirette ed indirette, nonché i capi degli uffici provinciali finanziari, sotto la loro personale responsabilità, provvedessero, nei limiti delle loro attribuzioni, alla pronta e integrale riscossione delle entrate. L'art. 36 poneva gli agenti della riscossione sotto la vigilanza della Direzione generale del tesoro.

Al termine dell'anno finanziario, doveva essere compilato il conto consuntivo dell'amministrazione di ciascun ministero da parte del capo della ragioneria del ministero stesso. Il conto poi doveva essere trasmesso alla Ragioneria generale entro il mese di aprile successivo dell'esercizio di riferimento. Entro la fine di luglio, il Ministro delle finanze, a cura del Ragioniere generale, doveva trasmettere alla Corte dei conti il rendiconto consuntivo dell'amministrazione dello Stato (art. 64).

Il rendiconto generale consuntivo si componeva del conto delle entrate e delle spese costituenti l'effettivo esercizio finanziario dell'anno. Dovevano essere allegati:

- il conto generale di cassa dal primo gennaio al 31 dicembre;
- lo stato patrimoniale attivo e passivo al primo gennaio dell'anno a cui si riferiva il rendiconto, con l'indicazione delle variazioni eseguite nell'anno, e lo stato patrimoniale a fine esercizio;
- i conti speciali dell'andamento della liquidazione dell'asse ecclesiastico, del movimento dei buoni del tesoro, di tutte le operazioni finanziarie di

tesoreria e di zecca, ed in genere di qualsiasi altra operazione o azienda in cui fossero coinvolte le finanze del Regno (art. 65).

Dopo la revisione finale del consuntivo generale, la Corte dei conti emetteva una relazione al Parlamento, che veniva presentata alla Camera assieme al progetto di legge sul rendiconto.

Nel sistema delineato dalla legge Cambray-Digny, la Ragioneria generale aveva una funzione di coordinamento e di controllo amministrativo-contabile sui flussi di entrata e di spesa. Il controllo costituzionale di carattere esterno, invece, era riservato alla Corte dei conti.

La legge Cambray-Digny diceva molto, ma non diceva tutto. Sotto il profilo della struttura dei documenti contabili, confermava l'impostazione duale di un bilancio preventivo e di un corrispondente consuntivo e la suddivisione fra un bilancio attivo e un bilancio passivo, riassuntivo quest'ultimo dei vari bilanci parziali.

Quanto alle logiche di classificazione delle entrate e delle spese nei prospetti contabili, la legge n. 5026 continuava ad adottare il criterio della continuità delle operazioni già previsto dalla legge Cavour e rimasto in vigore nei conti pubblici italiani fino alla legge Curti del 1964. L'articolazione delle entrate e delle uscite si fondava sulla natura delle stesse, ovvero ordinarie e straordinarie. Le prime erano quelle destinate in via continuativa, dalle leggi e dai regolamenti, al normale andamento dei servizi pubblici. Le seconde, invece, erano quelle finalizzate, in via residuale, a sostenere gli investimenti e a fronteggiare le esigenze di bilancio non aventi carattere di continuità.

Ciò a cui non era data risposta era la logica relativa al criterio di rilevazione dei valori finanziari nell'ambito dei prospetti contabili, ovvero se il bilancio dello Stato fosse impostato sul principio della competenza finanziaria o della cassa⁴¹.

Le preferenze manifestate durante la discussione parlamentare erano varie, ma né le disposizioni legislative, né quelle regolamentari successive, chiarirono il problema, anzi, lo resero più acuto, come si poté vedere durante la discussione alla Camera sul rendiconto del 1872.

⁴¹ Renato Camodeca, *Il bilancio dello Stato nel sistema della ragioneria pubblica*, cit., 10 e ss.

Ciò spiega le molte incertezze manifestatesi negli anni seguenti sul punto. Nelle successive discussioni parlamentari si volle chiarire, in via interpretativa, la portata giuridica delle disposizioni della legge 5026, e soprattutto, dell'art. 65, che, in materia di rendiconto, in modo piuttosto sibillino, prevedeva che "Il rendiconto generale consuntivo consterà del conto delle entrate e delle spese costituenti l'effettivo esercizio finanziario dell'anno, dal qual conto risulti distintamente, per ogni capitolo del bilancio di previsione, e col confronto delle somme in ciascuno determinate o previste, l'ammontare delle riscossioni verificatesi nell'anno e quello delle spese pagate, e delle altre da pagare in adempimento di ordini già spediti dai Ministri, o di impegni già assunti in relazione al bilancio".

D'altro canto, però, l'art. 24, in materia di bilancio di previsione, disponeva che "Sono materia del conto dell'anno finanziario le riscossioni ed i pagamenti che hanno effettivamente luogo entro l'anno. Perciò il termine dell'anno finanziario non potrà essere protratto oltre il 31 dicembre".

Sella, ed assieme a lui Scialoja e Perazzi, propendevano per il sistema inglese, quindi, in via di massima, per un sistema di cassa. Cambray-Digny, invece, sulla scia di Cavour, fautore del modello franco-belga che aveva ispirato la legge sabauda del 1853, preferiva il modello francese orientato alla competenza giuridica. Sulla stessa lunghezza d'onda era pure Silvio Spaventa che, pur non negando i vantaggi del bilancio di cassa, ne metteva in risalto i limiti e gli inconvenienti.

Il ruolo di Cambray-Digny è stato fondamentale per giungere al primo ordinamento contabile italiano, soprattutto grazie alle sue capacità di mediazione fra le varie posizioni e per la sua grande influenza nei rapporti politici del tempo. Il Ministro ben comprese che, per rafforzare lo Stato, un ordinamento contabile, seppur perfettibile, era fondamentale. Era necessario non cadere nella trappola del "meglio come nemico del bene" e, per questo Cambray-Digny, nel suo mandato, spese tutta la sua autorevolezza per ottenere una tempestiva approvazione della legge, rimandando i possibili miglioramenti.

Alla Camera, nel 1867, con parole efficaci il Ministro asseriva che "Noi abbiamo bisogno in Italia di ordinare un sistema di scrittura, la quale metta continuamente in evidenza tutti i movimenti amministrativi, tutti i passaggi, tutte, insomma, le partite. Ora, se non vi è uno il quale ne sia interamente responsabile, ed abbia i mezzi di tener questa scrittura in relazione con

quello che si fa in tutte le amministrazioni del Regno, noi non raggiungeremo mai questo intento”.

Ed ancora “È necessaria, dunque, la creazione di un efficiente ufficio di Contabilità generale, di una Ragioneria generale dello Stato capace di realizzare queste finalità ... Io vorrei condurre le cose a tal segno che il Ministro delle finanze potesse conoscere settimanalmente la situazione finanziaria del regno intero ... Base fondamentale di un sistema di contabilità il quale razionalmente e praticamente risponda ai bisogni dell'Amministrazione, è lo stabilimento e la tenuta delle scritture per bilancio, così presso le singole amministrazioni e presso ogni Ministero, come in un grande ed unico centro, nel quale si riunisca corrispondentemente e si tenga in evidenza la contabilità descrittiva di tutta l'entrata e di tutta la spesa del Regno ... L'instaurazione delle scritture comparate, oltre al rendere possibile la prontezza, l'evidenza e la regolarità dei conti, importa la decomposizione delle entrate e delle spese in tante partite di credito e di debito a carico dei singoli agenti, in modo da costituirne e recarne ad atto l'effettiva e diretta responsabilità personale”. Affermava, infine, che “Condizione, conseguenza ed applicazione necessaria ad un tempo di questo sistema è la creazione di un ufficio di contabilità distinto in una tesoreria generale per il maneggio del pubblico denaro ed una Ragioneria generale dello Stato per la regolare tenuta delle scritture”.

La legge n. 5026 del 1869 chiudeva il periodo degli ordinamenti provvisori.

L'art. 69 prevedeva, difatti, una modalità transitoria e cumulata di approvazione dei rendiconti degli esercizi precedenti alla sua teorica entrata in vigore. Il rendiconto generale dell'amministrazione delle finanze, prescritto dagli artt. 59 al 64 del regio decreto n. 302 del 1861, per gli anni dal 1862 al 1867, doveva essere presentato al Parlamento il 1° ottobre 1869; quello dell'esercizio 1868 doveva essere presentato nel mese di gennaio 1870.

Il decreto n. 5852 del 4 settembre 1870 approvò il regolamento per l'esecuzione della legge Cambray-Digny.

Il primo rendiconto e la prima parifica della Corte dei conti, tenutasi Firenze nel 1870, ebbero ad oggetto (tutti assieme) i bilanci 1862/1867. Il rendiconto chiudeva con un disavanzo di 230.401.849,57 lire. Queste gestioni erano avvenute sotto le regole previste dagli ordinamenti provvisori.

L'entrata in vigore della Legge Cambray-Digny fu differita varie volte e, nella sostanza, si applicò integralmente solo a partire dal 1871. Sella, con il r.d. n. 5395 del 1869, difatti, prorogò di un anno, all'1.01.1871, l'entrata in vigore della legge n. 5026 del 1869. Poi, con r.d. n. 551 del 1870 istituì, a partire dal primo marzo 1870, la qualifica dirigenziale di Ragioniere generale dello Stato con grado e stipendio di direttore generale. Con r.d. 3 n. 5621 del 1870, collocò la Ragioneria generale alla dipendenza del Ministero delle finanze.

Il primo bilancio di previsione in vigore della nuova legge fu quello del 1871; il primo rendiconto fu sempre quello dell'esercizio 1871, che venne approvato nel giugno del 1873, con un disavanzo cumulato di 722.853.798,02 lire.

2.4. Il dualismo Sella – Minghetti e il pareggio di bilancio

Alla fine del 1869, Sella fece ritorno al Ministero delle finanze per rimanervi fino alla seconda metà del 1873.

Sella, come accennato, aveva totale consapevolezza della pericolosa spirale (disavanzo – debito – spesa per interessi – ulteriore disavanzo) che avrebbe potuto portare al default dei conti pubblici e al più che probabile crollo della costruzione unitaria. Aveva chiaro anche quanto fosse decisivo il fattore temporale. La sua visione politica, dunque, prevedeva un rientro rapido dal disavanzo mediante ricorso alla tassazione “prima” e ai tagli di spesa “poi”. La sua determinazione per raggiungere il pareggio di bilancio non era però fine a sé stessa, ma era inquadrata in un percorso politico di recupero della sovranità nazionale mediante l'affrancamento dalla dipendenza del capitale estero. Le dispute sul catasto, sull'imposta di ricchezza mobile e sulla famigerata tassa sul macinato, devono essere collocate e valutate in questo contesto.

La paternità della tassa sul macinato, in realtà, spetta a Cambray-Digny, dato che venne approvata durante il suo mandato ministeriale.

La tassa, già caldeggiata dallo stesso Sella, fu suggerita nel 1867 dal Ministro delle Finanze Ferrara. Cambray-Digny, riprendendo l'idea di Ferrara, la inserì nel programma del governo Menabrea. Dopo aspri dibattiti parlamentari sull'opportunità del tributo, poiché, oltre a colpire le classi sociali a basso reddito, avrebbe garantito comunque un gettito ridotto, la

tassa sul macinato fu istituita il 7 luglio 1868. Sella, durante il suo mandato ministeriale, ne rinforzò il funzionamento.

Sella era perplesso su alcuni contenuti della legge n. 5026 del 1869, specialmente sull'aggravio di spese per l'istituzione della Ragioneria generale e delle ragionerie ministeriali o speciali, pur ritenendo fondamentale il fatto che il capo ragioniere fosse responsabile della regolarità del pagamento e per questo tenuto a esaminare "minutamente ogni singolo mandato".

A fronte di questi dubbi, sia Restelli, relatore alla Camera, sia il deputato La Porta, ritenevano che l'urgenza di dare al Paese un razionale ed efficace sistema contabile e dei controlli, che desse all'amministrazione finanziaria gli strumenti per combattere gli sprechi, fosse così vitale da giustificare l'aggravio dei conti⁴².

Sella dette attuazione senza esitazioni alla legge Cambray-Digny, secondo alcuni, tuttavia, forzandone lo spirito per adeguarne alcuni precetti alle proprie vedute. Il regolamento attuativo, composto di 687 articoli, venne approvato con r. d. n. 5852 del 1870.

Il regolamento prevedeva che gli inventari dei beni immobili fossero compilati dalle ragionerie delle intendenze di finanza e coordinati presso la Ragioneria del demanio. Un riepilogo andava inviato alla Corte dei conti e alla Ragioneria generale dello Stato. Il conto del patrimonio, che ricapitolava le situazioni patrimoniali annuali, era redatto dalla Ragioneria del demanio e rimesso alla Ragioneria generale, che doveva verificarlo e poi allegarlo al rendiconto generale dello Stato.

L'esercizio finanziario si chiudeva al 31 dicembre e in bilancio erano finanziati i due capitoli relativi ai fondi di riserva per spese obbligatorie e d'ordine e per spese impreviste.

La legge n. 5026 prevedeva che le scritture del bilancio dello Stato fossero tenute in partita (scrittura) doppia, nel rispetto del principio fondamentale di un razionale e completo sistema di contabilità, vale a dire quello di tenere un conto per tutti coloro che avessero un interesse economico o azione nell'azienda alla quale si riferiva il sistema contabile.

Mentre la legge n. 5026 aveva previsto che solo le scritture delle ragionerie ministeriali fossero coordinate con quelle della Ragioneria generale,

⁴² Ministero del Tesoro – Ragioneria generale dello Stato, *La Ragioneria generale dello Stato – Origine e sviluppi*, cit., 94 e 95.

che era tenuta ad adottare la scrittura doppia, il regolamento disponeva che dovesse essere modificato l'insieme dei registri di contabilità per coordinarli con il sistema della scrittura doppia e che anche le ragionerie delle intendenze di finanza dovessero utilizzare questo metodo.

Con la scrittura doppia si voleva tenere conto non solo del dare dei debitori dello Stato, ma anche dell'avere dello Stato stesso, rappresentato da uno dei suoi conti generali. Se c'erano più debitori verso lo Stato per uno stesso oggetto, il conto generale doveva evidenziare il complessivo credito dello Stato verso i singoli debitori, a garanzia dell'esattezza delle scritture annotate sui libri, in modo che, in caso di errori in una delle partite di debito o di credito, il totale del dare dei conti debitori non sarebbe potuto risultare uguale all'avere dei conti creditori. Lo stesso, al contrario, valeva per le partite di debito dello Stato verso i suoi creditori.

Gli atti che impegnavano il bilancio dello Stato, per essere esecutivi, dovevano essere visti dal capo della ragioneria. Al Ragioniere generale spettava la vigilanza sulle ragionerie speciali (come venivano denominate le ragionerie ministeriali), poteva convocare i capi delle stesse per avere chiarimenti e notizie e per dare loro istruzioni. Doveva, inoltre, esercitare un riscontro contabile su tutta l'amministrazione dello Stato. Il concreto contenuto del riscontro, tuttavia, non veniva definito.

In base alle proposte dei singoli ministeri, la Ragioneria generale predisponendo i progetti dei bilanci e le situazioni finanziarie e di tesoreria; a fine esercizio, doveva redigere i bilanci consuntivi. Entro aprile ciascun ministero doveva trasmettere alla Ragioneria generale il proprio conto consuntivo in tre esemplari ai fini della redazione del rendiconto consuntivo generale dello Stato, al quale erano uniti il conto generale di cassa, lo stato patrimoniale e i conti speciali (aziende delle privative e dell'asse ecclesiastico, ecc.).

Gli anni successivi all'approvazione della legge Cambray-Digny furono caratterizzati da un intenso dibattito parlamentare e da una notevole attività di regolamentazione in materia sia di attribuzioni del Ragioniere generale dello Stato, sia di perfezionamenti da apportare alla legge di contabilità.

Minghetti, successore di Sella, nel periodo che va dal luglio 1873 al marzo 1876, lavorò molto sulla semplificazione delle procedure e dei modelli contabili. Lo statista bolognese rappresentava l'altra faccia del dibattito sulle politiche fiscali, cioè quella favorevole a un rientro graduale dal disavanzo e dal debito e a una politica economica e finanziaria che contempe-

rasse le necessità dell'erario con le dure condizioni reddituali del Paese, stanco e sfibrato dalle guerre per l'indipendenza.

Il dualismo Sella-Minghetti caratterizzò il periodo che condusse il Paese al primo pareggio di bilancio. Per ironia della storia, difatti, anche grazie agli strumenti introdotti dalla legge Cambray-Digny, un Sella, non proprio entusiasta degli stessi, fu in grado di operare un programma di bilancio di lungo periodo basato su inasprimenti fiscali e contenimento delle spese, grazie al quale Minghetti, Presidente del consiglio e Ministro delle finanze, conseguì, nel 1875, il primo pareggio di bilancio dello Stato italiano. O meglio, un avanzo di 14 milioni di lire⁴³.

Nel periodo 1862-1876, si stima che la finanza italiana "produsse" disavanzi cumulati per 3.600 milioni di lire⁴⁴⁻⁴⁵.

Il pareggio di bilancio del 1875 fu comunque un passo importante, anche sotto il profilo simbolico. Il riequilibrio dei conti fu frutto della prima programmazione finanziaria di lungo periodo dello Stato italiano, cioè il

⁴³ Vi fu un intenso dibattito circa l'effettivo conseguimento del pareggio di bilancio e i pareri erano diversi a seconda che le spese per le costruzioni ferroviarie fossero o meno incluse nella spesa effettiva. V. Arturo Jéhan De Johannis, *La finanza*, in *Mezzo secolo di vita italiana*, cit., 33.

⁴⁴ Per la ricostruzione dei saldi del bilancio dello Stato nel periodo che va dall'Unità alle soglie della Prima guerra mondiale, si è scelto di utilizzare le rielaborazioni di De Johannis, vale a dire di un osservatore coevo agli accadimenti storici e che quindi li vedeva con gli occhi di un contemporaneo. Sul punto v. Arturo Jéhan De Johannis, *La finanza*, in *Mezzo secolo di vita italiana*, cit. Si precisa che non sempre i dati dei saldi sono omogenei nelle varie fonti. Questo accade a causa della confusione dei dati contabili di partenza, del periodo in cui è stata effettuata la rielaborazione delle serie storiche, delle sopravvenienze di impegni di esercizi pregressi e dei metodi di valutazione delle varie tipologie di spese (effettive, straordinarie, costruzione di strade ferrate, movimenti di capitali). Per visioni differenti rispetto a De Johannis, si possono segnalare Ministero delle finanze, Ragioneria generale dello Stato, *Il bilancio dello Stato dal 1913-14 al 1929-30 e la finanza fascista a tutto l'anno VIII*, Istituto poligrafico dello Stato, Libreria, Roma, 1931 – Anno IX e Istituto centrale di statistica, *Sommario di statistiche storiche dell'Italia, 1861-1975*, Roma, 1976. Si precisa che, al netto di qualche discordanza, talora anche significativa nella quantificazione dei saldi, le tendenze di fondo del bilancio statale risultano sostanzialmente omogenee in tutti i lavori citati.

⁴⁵ Arturo Jéhan De Johannis, *La finanza*, in *Mezzo secolo di vita italiana*, cit., 34.

piano quinquennale di Sella del 1871, adottato anche grazie a nuovi strumenti contabili offerti dalla legge Cambray-Digny⁴⁶.

Gli sforzi fiscali imposti da Sella, tuttavia, contribuirono alla caduta, nel marzo del 1876, della Destra storica e all'avvento al governo della Sinistra.

Sella e Minghetti furono i protagonisti di questo periodo. Le valutazioni sul loro operato e sulla loro visione in materia di politica fiscale e di bilancio sono discordi. Il giudizio non è semplice. Il compito di quella classe dirigente era immane: bisognava consolidare l'Unità da poco raggiunta, sviluppare e modernizzare il Paese per portarlo, in tempi brevi, al livello delle altre nazioni europee, i mezzi finanziari erano scarsi ed il rischio del blocco dei pagamenti dello Stato sempre presente.

I due personaggi avevano delle analogie. Entrambi cercavano risorse straordinarie (con prestiti ed alienazioni) per chiudere i disavanzi pregressi e far fronte alle impellenti esigenze di spesa. Entrambi volevano portare il bilancio in equilibrio. C'erano però anche molte differenze. Minghetti voleva limitare le spese e arrivare ad un aumento delle entrate ordinarie in modo graduale e grazie allo sviluppo dell'economia. Sella aveva poca fiducia nella possibilità di tagliare la spesa in modo incisivo e quindi riteneva che per arrivare al pareggio fosse necessario agire, senza tanti riguardi, dal lato delle entrate, aumentando quelle esistenti e mettendone delle nuove. Entrambi, nella sostanza, fallirono nei loro intenti, perché il pareggio di bilancio del 1875 fu un fatto occasionale⁴⁷.

⁴⁶ Fernando Salsano, *Quintino Sella Ministro delle finanze. Le politiche per lo sviluppo e i costi dell'Unità d'Italia*, cit., 175 e ss.

⁴⁷ Nella sua ultima esposizione finanziaria, il 16 marzo 1876, Minghetti si mostrò consapevole sia del risultato raggiunto, sia del permanere delle difficoltà finanziarie, esprimendo il tutto con lucida chiarezza: *"Quanto a noi, se dobbiamo lasciare questo ufficio, saremo felici ripensando che noi vi lasciamo il paese tranquillo all'interno, in buone relazioni e rispettato all'estero; vi lasciamo le finanze assestate e pregheremo Iddio che possiate questi benefici conservare alla patria [...] So bene, e lo ripeto, che l'aver conseguito il pareggio non vuole dire trovarsi in una situazione finanziaria prospera [...] Ma che per ciò? La prima cosa, la più importante, quella da cui dovevamo incominciare, era il pareggio delle entrate e delle spese; era quella la pietra angolare di tutto il restante edificio"*. V. Vera Zamagni, Treccani, Enciclopedia, *Bilancio e finanza pubblica, L'unificazione*, 2011, www.treccani.it.

2.5. Le modifiche alla legge Cambray-Digny: il periodo 1870-1884

Molte furono le modifiche discusse e apportate alla legge Cambray-Digny e al regolamento Sella negli anni seguenti alla loro emanazione, sino al riordino della contabilità di Stato effettuato dal Governo Depretis nel 1883/1884 sulla base delle idee di Magliani.

Senza ripercorrere la complessa attività parlamentare, si segnalano i passaggi più significativi. Tra i provvedimenti promossi da Sella dopo l'approvazione della legge n. 5026/1869, si ricorda il regio decreto n. 5927 del 1870, col quale furono istituite le ragionerie centrali: sei presso il Ministero delle finanze (una per ognuna delle direzioni generali più importanti, ovvero Tesoro, Demanio e Tasse; Imposte dirette, pesi e misure, Gabelle, Debito pubblico e Lotto); tre presso il Ministero dei lavori pubblici; tre per il Dicastero della guerra e una per quelli dell'Interno, della Marina, dell'Agricoltura industria e commercio, di Grazia e giustizia e culti, della Pubblica istruzione e degli Affari esteri. Venne costituito, inoltre, il Consiglio dei ragionieri, organo di consulenza tecnica in materia amministrativo-contabile, al quale erano sottoposte le questioni più importanti, ad iniziativa delle singole amministrazioni e su richiesta del Ministro delle finanze o del Ragioniere generale. Le sue attribuzioni furono poi meglio disciplinate con il decreto n. 3182 del 1876.

Il 17 marzo 1872 furono emanati due regi decreti (nn. 742 e 751), per regolare i rapporti con le ragionerie centrali e modificare il ruolo del personale di ragioneria del Ministero delle finanze, con l'immissione di cinque ispettori. Il termine tutt'ora in uso nell'ambito della Ragioneria generale dello Stato di "ispettorati" è, con ogni probabilità, un retaggio di queste origini, che attribuivano alle nuove figure il compito di vigilanza ispettiva sulle ragionerie centrali, al tempo prive di dipendenza gerarchica con il Ministero delle finanze.

In seguito, fu attribuito al Ragioniere generale dello Stato il compito di presentare al Parlamento, a cura del Ministro delle finanze, una relazione sull'attività svolta, con le proposte di modifica e di integrazione dell'ordinamento contabile.

Il regio decreto n. 1478 del 1873 classificava i crediti verso agenti, economi ecc. in due categorie in base al criterio della inesigibilità giuridica e della impossibilità di fatto di riscuoterli. In quest'ultima categoria rientra-

vano i crediti riconosciuti “incerti e difficili da riscuotere” nonché quelli “riconosciuti della maggiore incertezza di esazione”, entrambi da iscriversi in appositi registri e da calcolarsi, rispettivamente, al 25 per cento e al 5 per cento del loro ammontare, a patto che fosse dimostrata l'impossibilità di riscossione, con la procedura ordinaria, entro un anno dal loro accertamento. Nell'altra categoria rientravano “i crediti assolutamente inesigibili”, che, se non superiori alle 8.000 lire, sarebbero stati annullati per decreto.

Negli stati di prima previsione successivi al 1874 cominciò a essere utilizzata un'ulteriore classificazione delle entrate e delle spese, in aggiunta alla distinzione in ordinarie e straordinarie. In via sperimentale, infatti, fu introdotta la ripartizione di entrate e spese in effettive, per movimento di capitali e per partite di giro.

A queste aggregazioni si aggiunse, nel 1878, la categoria speciale denominata “costruzioni di strade ferrate”, individuata per ragioni di politica economica, poiché avente a oggetto investimenti strategici per l'economia nazionale quali quelli nella rete ferroviaria⁴⁸⁻⁴⁹.

Le entrate e le spese effettive erano quelle che provocavano modificazioni nel patrimonio dello Stato; i movimenti di capitali, invece, erano semplicemente delle permutazioni che non comportavano un risultato patrimoniale positivo o negativo. Questa distinzione, formalmente ripresa anche nella riforma del 1923 e rimasta in vigore fino al 1964, richiamava gli influssi delle tecniche ragionieristiche del tempo, in primo luogo la logismografia di Cerboni, che aveva fra i suoi principi la distinzione fra fatti modificativi, dipendenti da entrate e spese effettive e da perdite e profitti di qualunque genere, e fatti permutativi che, in quanto tali, potevano determinare solo trasformazioni nella sostanza patrimoniale⁵⁰.

Per dare al bilancio dello Stato un contenuto più realistico, Depretis, con la legge n. 3590 del 1876, ne fa spostare di sei mesi la presentazione al

⁴⁸ Renato Camodeca, *Il bilancio dello Stato nel sistema della ragioneria pubblica*, cit., 117 e ss.

⁴⁹ Come si può notare, l'attuale e aspro dibattito sulle spese strategiche dei bilanci nazionali da sterilizzare rispetto ai nuovi vincoli europei, in modo da considerarle in qualche modo “extra-bilancio”, non è poi così nuovo, se si pensa alla connotazione che hanno avuto le spese per le strade ferrate nel bilancio italiano per circa 50 anni.

⁵⁰ Renato Camodeca, *Il bilancio dello Stato nel sistema della ragioneria pubblica*, cit., 22 e 23.

Parlamento, disponendo che “nei primi quindici giorni di settembre di ogni anno, il Ministro delle finanze dovrà presentare al Parlamento ... il bilancio dell’anno seguente, ossia lo stato di prima previsione delle entrate per ciascun Ministero lo stato di prima previsione delle spese pei suoi rispettivi servizi ... Questi preventivi dovranno essere approvati per legge avant’il primo gennaio ...”.

In questo periodo si riaprì il dibattito sul metodo contabile da adottare per la tenuta dei conti pubblici. Con il decreto n. 4219 del 1877, il Ministero del tesoro fu separato da quello delle finanze. Alle dipendenze del primo vennero messe la Ragioneria generale dello Stato, le Direzioni generali del debito pubblico e del tesoro, la Direzione del demanio, l’Economato generale e l’Avvocatura erariale.

Il Tesoro resterà separato dalle Finanze fino al 1922, quando, succeduto a Vincenzo Tangorra, il Ministro De’ Stefani riunificò i due dicasteri finanziari con il r.d. 31 dicembre 1922, n. 1700.

Nel processo di riforma della legge Cambray-Digny e di razionalizzazione della contabilità di Stato, i passaggi più importanti furono sicuramente le leggi promosse da Magliani, Ministro delle finanze e Ministro del tesoro *ad interim* nei vari governi Depretis che guidarono il Paese, senza soluzione di continuità, dal maggio 1881 al luglio 1887⁵¹.

La legge n. 1445 dell’8 luglio 1883 e il successivo testo unico di contabilità approvato con regio decreto 17 febbraio 1884, n. 2016, introdussero molte novità che hanno influenzato la fisionomia della contabilità pubblica italiana sino ai giorni nostri.

Una delle principali riforme fu il bilancio unico, con assestamento in corso d’esercizio, che superava così il sistema dei due bilanci, di prima e di definitiva previsione. Nel nuovo sistema, il Ministro del tesoro, entro novembre, doveva presentare al Parlamento il progetto di legge per l’assestamento definitivo del bilancio “unico”, che riportava solo le modifiche quantitative alle previsioni iniziali. Il bilancio di assestamento non contemplava, dunque, tutta la materia esposta in quello di previsione, ma solo le poste oggetto di variazioni. Per questo motivo non si poteva parlare, sotto il profilo contabile, di un vero bilancio, bensì di un “assestamento”, o

⁵¹ Ministero del Tesoro – Ragioneria generale dello Stato, *La Ragioneria generale dello Stato – Origine e sviluppi*, cit., 128 e ss.

“assetto”, di quello già approvato dal Parlamento, perché non teneva conto delle poste o capitoli invariati. Se non lo era sotto il profilo tecnico-contabile, era però un nuovo bilancio sotto quello economico-finanziario, poiché l’equilibrio iniziale fra entrate e spese doveva essere garantito anche nell’assestamento. La sua funzione era quella di provvedere alle deficienze manifestatesi dall’inizio dell’esercizio fino a novembre per nuove spese già approvate dal Parlamento, per prelevamenti dal fondo di riserva e per nuove necessità di spesa da autorizzare⁵².

Il Ministro del tesoro, inoltre, doveva presentare al Parlamento, entro novembre, oltre all’assestamento del bilancio in corso, anche il bilancio di previsione del nuovo esercizio e il rendiconto dell’esercizio scaduto. Il riepilogo generale doveva essere approvato con la stessa legge che deliberava il bilancio dell’entrata. Il progetto di legge per l’assestamento doveva comprendere l’elenco dei capitoli che subivano variazioni, il riepilogo del bilancio variato, con le modifiche ai capitoli e la situazione presunta a fine esercizio delle attività e passività del Tesoro. La nuova articolazione voleva offrire al Parlamento il bilancio di previsione rettificato e completato con i residui e con le previsioni di cassa. In materia di cassa, il miglioramento del preventivo rispetto al sistema precedente era evidente, poiché Tesoro e Parlamento potevano basarsi non su dati presunti, ma sui residui accertati con il rendiconto dell’anno precedente assieme alle previsioni di competenza dell’esercizio in corso.

Il riepilogo era indispensabile, perché, una volta variati i capitoli originali, bisognava riassumere le nuove risultanze del preventivo modificato, poiché la riforma prevedeva che l’assestamento indicasse i mezzi per conseguire il pareggio fra entrate e spese.

La scelta più importante di Magliani, durante il governo della sinistra, fu quella di orientare il bilancio dello Stato in modo definitivo verso la “competenza finanziaria”⁵³.

La legge n. 1455 del 1883 definì la natura e il contenuto del bilancio preventivo in termini di bilancio unico di competenza. I contenuti di questa legge, poi confluita nel testo unico sulla contabilità generale dello Stato ap-

⁵² Ministero del Tesoro – Ragioneria generale dello Stato, *La Ragioneria generale dello Stato – Origine e sviluppi*, cit., 156 e 157.

⁵³ Renato Camodeca, *Il bilancio dello Stato nel sistema della ragioneria pubblica*, cit., 26.

provato con il r.d. n. 2016 del 1884, che coordinava le novità introdotte con la legge Cambray-Digny del 1869, rimasero in vigore, nelle loro componenti fondamentali, fino al 1923. Il regolamento di esecuzione del testo unico, emanato con r.d. n. 3074 del 1885, dettò le disposizioni applicative della riforma Magliani.

Sull'oggetto del bilancio, l'articolo 25 del Testo unico prevedeva che "Sono materia del conto del bilancio: 1. Le entrate accertate e scadute dal 1° luglio a tutto giugno; 2. Le spese ordinate e liquidate e quelle impegnate nello stesso periodo di tempo, in virtù di decreti corredati delle necessarie giustificazioni e registrati alla Corte dei conti, le quali saranno imputate nei modi e nelle forme prescritte dal regolamento; 3. Le riscossioni degli agenti, i versamenti nelle casse del Tesoro e i pagamenti effettuati nel periodo suindicato". Veniva conservato, almeno formalmente, il metodo della scrittura doppia. L'articolo 18, difatti, disponeva che "La Ragioneria generale con metodo di scrittura doppia riassumerà e terrà in evidenza i risultati delle pubbliche entrate accertate, riscosse e versate e delle spese impegnate, ordinate e pagate, in relazione non solo ai capitoli del bilancio, ma anche ai vari servizi e alla responsabilità di ciascuna Amministrazione".

Il conto della competenza fu separato da quello dei residui e fu introdotta la perenzione quinquennale dei residui passivi.

In materia di classificazione delle entrate e delle spese, venne formalizzata la prassi, già recepita dal Parlamento, distinguendo le entrate e le uscite, oltre che in ordinarie e straordinarie, anche in effettive, per costruzione di strade ferrate, per movimento di capitali e partite di giro. Questa classificazione sarebbe poi stata confermata anche nelle riforme del 1923/24.

Si stima che, nel periodo 1877-primo semestre 1884⁵⁴ il bilancio pubblico, includendo anche le spese ferroviarie, produsse disavanzi per 330 milioni di lire, con un sensibile miglioramento rispetto al periodo precedente⁵⁵.

2.6. *Dal 1884 al 1913*

Dopo il 1884, la produzione normativa in materia di contabilità pubbli-

⁵⁴ L'articolo 23 del Testo unico del 1884 difatti modificò l'anno finanziario, prevedendo che questo cominciasse il 1° luglio e terminasse il 30 giugno dell'anno seguente.

⁵⁵ Arturo Jéhan De Johannis, *La finanza*, in *Mezzo secolo di vita italiana*, cit., 34.

ca diminuì molto. I dibattiti, invece, proseguirono, senza sfociare in modifiche rilevanti sul sistema, pur fornendo interessanti spunti per il futuro.

Fra le varie posizioni dell'epoca, la più moderna, in realtà già espressa durante la discussione sulle riforme di Magliani, è quella di Bernardino Grimaldi, già Ministro del tesoro e successivamente Ministro delle finanze ed ancora del tesoro. Grimaldi parlava di "diritto al bilancio", secondo il quale era necessario che chiunque potesse conoscere il bilancio pubblico nelle sue componenti di entrata e spesa. La pubblicità dei conti pubblici, difatti, era uno degli aspetti che differenziava lo Stato rappresentativo dal regime assolutistico. Nel primo, il bilancio non era solamente uno strumento di pianificazione interna, ma anche una sintesi dimostrativa dell'uso del pubblico denaro da parte dell'esecutivo e dell'amministrazione. Vi era, pertanto, l'esigenza etico-politica di rendere i bilanci di pubblico dominio. Il diritto al bilancio era l'elemento che, sul piano storico e costituzionale, caratterizzava lo Stato moderno.

Altro aspetto molto sentito all'epoca, ma trascurato dalle riforme Magliani, era il collegamento fra la contabilità finanziaria e la movimentazione e la consistenza dei magazzini, delle officine, dei depositi e delle tante altre aziende statali. Si riteneva essenziale, difatti, che i risultati delle gestioni patrimoniali fossero tenuti in evidenza dalla Ragioneria generale separatamente dalle scritture del bilancio dello Stato, ma in relazione ai capitoli speciali del medesimo.

Dopo il 1884, Magliani, Giolitti, Grimaldi, Vacchelli e Finali presentano i loro progetti di riforma

Luigi Luzzatti, con i suoi progetti del 1904 e del 1905 in materia di riordinamento dei servizi contabili delle amministrazioni centrali e di provvedimenti per la vigilanza sugli impegni delle spese dello Stato, chiuse la serie delle ipotesi di riforma.

Fra i progetti approvati, vi fu la legge Giolitti, al tempo Ministro del tesoro (legge n. 6216 del 1889), in materia di impegni di spesa, che prevedeva, fra le altre cose, l'esclusione dall'assestamento dei capitoli di spese facoltative, che potevano essere variati solo con legge speciale. Le spese non effettuate a fine esercizio, così, non potevano essere qualificate come residui senza la preventiva autorizzazione e l'indicazione nel rendiconto delle cause di ogni impegno di spesa.

La legge Giolitti fu modificata dal suo successore Grimaldi, con la legge

n. 260 del 1893, con la quale si stabilì che gli elementi per accertare la causa legale degli impegni, per la successiva dimostrazione al Parlamento, dovevano essere forniti alla Corte dei conti analiticamente e non soltanto indicati nel rendiconto. La legge Grimaldi stabiliva, inoltre, che per le eccedenze di spese facoltative non dovevano presentarsi tanti disegni di legge quanti erano i capitoli variati, bensì uno per ciascun dicastero, ripristinando il precedente sistema, secondo il quale le eccedenze erano approvate “per bilanci”, ossia per Ministeri. Le variazioni nei residui dovevano essere iscritte in distinti capitoli del bilancio di competenza del successivo esercizio, ma solo a seguito della parifica del rendiconto che li prevedeva da parte della Corte dei conti. Diversamente, potevano iscriversi in appositi capitoli del bilancio di competenza dell'esercizio scaduto, chiedendone l'approvazione con separati disegni di legge, come per le eccedenze sulle assegnazioni di competenza dell'esercizio stesso.

Vari provvedimenti riorganizzarono i servizi amministrativi e contabili centrali e periferici. Gli organici e le attribuzioni delle intendenze di finanza furono riveduti. Con il r.d. n. 1 del 1895, il personale delle ragionerie presso le intendenze fu ridotto, anche per dare attuazione al precedente r.d. n. 336 del 1894, che istituì l'organico delle ex delegazioni del tesoro.

Accanto al ruolo della carriera ispettiva della Ragioneria generale, fu creato un ruolo di ispettori del Tesoro, con compiti di vigilanza e di controllo sulle tesorerie e sugli uffici finanziari decentrati.

Luzzatti, al tempo Ministro del tesoro, promosse l'emanazione del r.d. n. 3 del 1897, concernente il controllo sugli impegni. La norma stabiliva che, mensilmente, il capo ragioniere dovesse compilare una situazione che evidenziasse, per ciascun capitolo, in confronto ai rispettivi stanziamenti, lo stato degli impegni assunti, distintamente per mandati diretti, di anticipazione e a disposizione, nonché mediante ruoli di spese fisse e qualsiasi atto amministrativo che, costituisse impegno di spesa a carico del bilancio. La situazione degli impegni, inoltre, doveva essere vagliata da un'apposita commissione nominata dal ministro fra i funzionari superiori dell'amministrazione e della quale doveva far parte il capo ragioniere.

In tema di magazzini, il senatore Cambray-Digny, nelle sue relazioni sui rendiconti degli esercizi 1893-1894 e 1894-1895, aveva rilevato “la singolare anomalia” del sistema che, mentre imponeva un rigoroso riscontro sulle operazioni finanziarie relative all'esercizio del bilancio, la-

sciava senza controllo “un movimento di milioni come è quello dei materiali di magazzino”.

La Giunta generale del bilancio alla Camera sollecitò un intervento sul punto e Luzzatti fece approvare la legge n. 256 del 1897, avente a oggetto l’istituzione del riscontro effettivo sui magazzini e depositi di materie e di merci di proprietà dello Stato, cui seguì il regolamento approvato con r.d. n. 532 del 1897.

Il regolamento era stato preceduto dal r.d. n. 338 del 1897, che istituì il ruolo degli ispettori di ragioneria per l’esecuzione, da parte della Ragioneria generale, del riscontro contabile sulle ragionerie e per le ispezioni sui magazzini e depositi dello Stato, di cui alla legge n. 256 del 1897. Il controllo effettivo sui magazzini era inteso come un controllo sul campo al fine di individuare la loro effettiva consistenza. Era diverso, dunque, dal controllo contabile (scritturale) spettante alla Corte dei conti. Il corpo di ispettori era ritenuto insufficiente rispetto alle funzioni affidate alla Ragioneria generale, come affermava anche l’Onorevole Ernesto Di Broglio, poi Ministro del tesoro. Lo stesso Di Broglio, divenuto ministro, fece approvare la legge n. 533 del 1902, che trasferiva in unico ruolo il personale ispettivo della Ragioneria generale.

Luzzatti fece approvare anche la legge n. 326 del 1906 concernente la “Riforma dei ruoli organici dei personali dipendenti dal Ministero del tesoro”, con la finalità di integrare la legge Di Broglio. Luzzatti segnalava che la Ragioneria generale non era in grado, per scarsità di mezzi, di adempiere completamente alle sue funzioni, compresa la vigilanza sui magazzini. Era necessario completare quel lavoro, ma non a scapito della vigilanza sulle Ragionerie centrali e sugli impegni. Perché il Parlamento costituisse realmente un limite alle spese dell’amministrazione, sempre secondo Luzzatti, era necessario costituire un corpo permanente di ispettori nel seno della Ragioneria generale.

I successivi progetti di riforma della contabilità proposti da Gaspare Finali e Luigi Luzzatti, questi ultimi basati sui lavori della Commissione Besta-D’Alvise, rivestono una grande importanza storica, anche se non divennero mai legge.

Soprattutto alcuni contenuti dei due progetti di legge di Luzzatti, difatti, vennero ripresi, alla fine della Prima guerra Mondiale, da Alberto De’ Stefani, specie per quanto concerne il ruolo cruciale del Ministero delle fi-

nanze nel governo della finanza pubblica e la dipendenza diretta delle Ragionerie ministeriali dalla Ragioneria generale e non più dall'amministrazione di riferimento.

Permaneva il dissidio politico-giuridico, ancora molto sentito, tra la configurazione unitaria dello Stato-persona come centro di confluenza di tutti i pubblici interessi, compresi quelli economici, e la portata della responsabilità ministeriale come entità a sé stante.

A legislazione vigente, Tesoro e Ragioneria generale non erano in grado di controllare direttamente la gestione finanziaria, non potendo esercitare il controllo "per mezzo di uffici costituiti nel seno delle Amministrazioni sottoposte a controllo, e dalle medesime dipendenti". La *vexata quaestio* delle eccedenze di spesa non avrebbe avuto soluzione sino a quando la Ragioneria generale non avesse potuto seguire gli atti dell'amministrazione dalle prime fasi dell'impegno, in modo da poterne valutarne immediatamente gli effetti finanziari. Per Luzzatti era dunque essenziale la dipendenza strutturale, organica e funzionale delle ragionerie centrali dalla Ragioneria generale.

Anche le attribuzioni della Corte dei conti sarebbero rimaste intatte, poiché la sua attività avrebbe continuato a svolgersi su un piano diverso da quello politico-amministrativo. Il controllo della Corte, preventivo o consuntivo, sarebbe stato sempre di tipo costituzionale, cioè di ausilio al Parlamento per accertare se il Governo, nella sua azione, si fosse mantenuto entro i limiti finanziari stabiliti col bilancio approvato.

I progetti e le idee di Luzzatti, come detto sopra, sono molto importanti, poiché, innanzitutto, indicano una tendenza culturale favorevole a un controllo forte e concentrato sugli effetti finanziari dell'azione amministrativa dello Stato inteso in senso unitario. In secondo luogo, poiché fornirono molti spunti al primo Ministro delle finanze del periodo fascista, Alberto De' Stefani, nella sua opera di drastica riorganizzazione della macchina dell'amministrazione finanziaria dello Stato alle fine del primo conflitto mondiale. La riforma De' Stefani chiuse, con una razionalizzazione autoritaria e accentratrice, il dibattito che si era sviluppato, prima e dopo la guerra, fra i fautori di uno Stato interventista dotato di molteplici amministrazioni speciali e i sostenitori di uno stato minimo di stampo schiettamente liberale (forse più a parole che nei fatti, in realtà), facente perno sul modello ministeriale.

Nel frattempo, lo Stato era cambiato di pari passo con i mutamenti

dell'economia e del clima culturale nel Paese. Nuove idee, frutto anche dell'allargamento del suffragio e dell'ingresso nella sfera politica di nuovi interessi, si erano affacciate alla ribalta, portando con sé nuovi soggetti economici, che, anche nel settore pubblico, affiancarono i tradizionali ministeri nella fornitura di servizi alla collettività.

In questo lungo arco di tempo, i conti pubblici ebbero un andamento oscillante. Secondo De Johannis,⁵⁶ nel periodo 1884/85 – 1897/98, lo Stato cumulò disavanzi complessivi per circa 2,5 miliardi di lire. I deficit più massicci si concentrarono, in modo pressoché totale, nel periodo 1885/86 – 1891/92 durante il quale lo sbilancio fra entrate e spese, comprese quelle per ferrovie, non scese mai sotto i 125 milioni, con un picco nell'esercizio 1888/89 di 470 milioni. Negli anni successivi, fino al 1910/11, la finanza pubblica italiana vide un progressivo miglioramento, che andò di pari passo con il complessivo sviluppo economico del Paese. L'ultimo disavanzo fu quello di 11 milioni nel 1897/98. In seguito, si registrarono solo avanzi, comprensivi delle spese per ferrovie, per un valore cumulato di 634 milioni di lire circa.

2.7. *Lo Stato parallelo*

La legislazione in tema di contabilità pubblica, dopo il 1906, subì un sostanziale blocco, per riprendere dopo la Prima guerra mondiale.

In relazione a questo periodo, vanno segnalate la legge n. 822 del 1910 che concentrava presso le ragionerie centrali tutte le scritture sugli impegni, la legge n. 740 del 1913 che aboliva l'assestamento del bilancio di previsione e il decreto lgs. lgt. n. 1672 del 1915 che aboliva le Commissioni di vigilanza sugli impegni.

Il dibattito sul ruolo dello Stato e del suo bilancio, tuttavia, non si fermò, spinto non tanto da teorie dottrinali, quanto dalla realtà degli interessi.

L'Italia liberale, dopo aver realizzato il sogno unitario, aveva iniziato a cambiare pelle sin dalla fine del 1800. Nuove esigenze di sviluppo diedero il la a nuovi modelli organizzativi della vita economico-amministrativa, cui

⁵⁶ Arturo Jéhan De Johannis, *La finanza*, in *Mezzo secolo di vita italiana*, cit., 34 e ss.

seguirono nuove teorizzazioni sul ruolo dello Stato e sulle sue articolazioni operative⁵⁷.

In realtà, sotto il profilo economico, il liberalismo, anche nell'Italia liberale, si era rivelato più uno schema teorico che una reale pratica politica. Anche sotto la Destra storica, ovvero una classe dirigente post-unitaria di fermi convincimenti liberali e liberistici, difatti, lo Stato dovette sempre intervenire nell'economia per far fronte alle continue emergenze di un Paese fragile, a basso reddito e con un forte ritardo industriale rispetto ai vicini europei. Anche nel periodo liberale, dirigismo e crescita del ruolo dello Stato (che al tempo rappresentava pressoché integralmente il settore pubblico), anziché essere teorizzati e predicati come buoni in sé, vennero silenziosamente attuati in termini di scelte concrete, in un contesto di promozione della modernizzazione economica e di salvaguardia ad ogni costo di quel bene supremo rappresentato dall'Unità. E per questo motivo, un po' come accade al giorno d'oggi, anche sotto governi di ferma fede liberale e di ministri di altrettanto solide convinzioni accademiche liberiste, con una sorta di involontario keynesismo *ante litteram*, la spesa pubblica correva e il debito pubblico ovviamente la seguiva di pari passo.

Il nuovo secolo portò un cambiamento di paradigma non solo pratico, ma anche teorico. L'affermazione in Europa del "socialismo municipale" interessò anche l'Italia. Partendo dal peculiare caso del socialismo italiano, si ebbe, già nell'ultimo decennio del 1800 per poi continuare sino al 1920, una connotazione in senso socialista del concetto di "municipalizzazione", ovvero l'acquisizione da parte dei comuni di prerogative di governo del territorio organizzate in vere e proprie aziende.

La tendenza municipalizzatrice assunse anche una matrice politica e di classe e non più soltanto amministrativa. L'esercizio diretto dei servizi fu strumento per la realizzazione delle istanze del nascente movimento operaio. Il comune, progressivamente, si trasformò in un "ente economico", per rispondere ai crescenti bisogni degli strati sociali più bassi.

Durante il primo ventennio del 1900, le municipalità dettero vita a servizi di tutela del lavoro e di assistenza pubblica, municipalizzarono le azien-

⁵⁷ Raffaele Romanelli, *Centralismo e autonomie. Le tensioni della modernità. La città che sale*, in *Storia dello Stato italiano. Dall'Unità ad oggi*, a cura di Raffaele Romanelli, Donzelli Editore, Roma, 1995, 143 e ss.

de di trasporto e si fecero carico della pubblica istruzione, della lotta alle rendite, del sostegno ai disagiati, della gestione del credito (mediante il controllo delle casse di risparmio locali) e delle politiche abitative popolari.

Al rapido processo di urbanizzazione, che determinò un notevole incremento della domanda di servizi pubblici e un'evoluzione delle tecnologie, gli enti locali risposero aumentando la loro imprenditorialità industriale.

L'urbanizzazione, i nuovi bisogni e l'evoluzione tecnologica contribuirono allo sviluppo dei servizi pubblici, stimolando il settore pubblico e, *in primis* gli enti locali, ad assumere direttamente la costruzione e l'esercizio degli impianti, sia per contenere i prezzi nei limiti dei costi, sia per beneficiare degli utili della gestione dei servizi, anche mediante la rottura di molti monopoli privati di settore. La prima conquista significativa fu l'emanazione della legge 29 marzo 1903 n. 103, sull'assunzione diretta dei pubblici servizi da parte degli enti locali, nota anche come legge Giolitti sulla municipalizzazione.

La legge Giolitti disciplinò le forme di gestione dei servizi pubblici locali, elencandone diciannove categorie suscettibili di gestione diretta, tenuto conto della realtà economica (prevalentemente agricola) e tecnica allora esistente. Le nuove norme, poi raccolte nel testo unico n. 2578 del 1925, restarono in vigore per quasi un secolo e non furono del tutto abrogate neppure con la riforma delle autonomie locali introdotta con la legge n. 142 del 1990.

Anche a livello centrale si fece strada questa nuova concezione del ruolo del settore pubblico. Lo Stato, difatti, dovette farsi carico di una serie di nuovi compiti, soprattutto in campo sociale e in quello produttivo. Il principale protagonista di quest'opera di cambiamento fu sempre Giolitti.

Il giovane Giolitti, futuro leader dell'Italia liberale fra la fine dell'Ottocento e i primi del Novecento, fu assunto nel 1869 come funzionario nel Ministero delle finanze di Sella, occupandosi nel periodo 1870-1873 del primo riordino del sistema delle imposte. Di seguito fu caposezione alle Finanze e collaborò con diversi ministri della Destra storica, tra cui Sella e Minghetti, contribuendo, tra l'altro, all'azione fiscale finalizzata al pareggio di bilancio.

Riassumiamo alcuni dei passaggi di questa tendenza all'allargamento del

settore pubblico, che fu propria di tutti i governi del periodo, definita da storici di rango come “fuga dai ministeri” o come “Stato parallelo”⁵⁸.

Il r. d. n. 250 del 1905 (Governo Fortis) istituì l’Amministrazione autonoma delle Ferrovie dello Stato, posta sotto la direzione del Ministero dei lavori pubblici, allo scopo di affidarle la gestione della rete fino ad allora in mano a compagnie private. Il riscatto delle reti avvenne il 1° luglio del 1905, con l’entrata in vigore della legge n. 137 del 1905 sul riordino delle ferrovie. Lo Stato assunse la gestione diretta delle linee, denominandola rete delle “Ferrovie dello Stato”. La struttura dell’amministrazione ferroviaria venne organizzata, nel luglio del 1907, come azienda autonoma. Questo modello era molto diverso dalla direzione ministeriale, vale a dire dalla struttura che aveva contraddistinto in modo pressoché integrale il periodo dell’Italia liberale.

Con legge n. 305 del 1912, il quarto governo Giolitti decise la nazionalizzazione delle assicurazioni sulla vita. Nello stesso anno, fu istituito da Francesco Saverio Nitti, allora Ministro dell’agricoltura, industria e commercio, l’Istituto nazionale delle assicurazioni (INA), ente pubblico specializzato nel monopolio italiano delle assicurazioni sulla vita. Questi, assieme alle municipalizzazioni, furono i maggiori esempi di cambiamenti avvenuti nella gestione di settori strategici, che, d’ora in avanti, furono gestiti con modelli aziendalistici, al di fuori dello schema ministeriale di matrice cavouriana.

Anche la legislazione per il Mezzogiorno introdusse amministrazioni speciali. Il Consorzio per sovvenzioni su valori industriali, dopo il salvataggio di alcune imprese, nel 1913 fu costituito dalla Banca d’Italia come organo permanente per il finanziamento e il risanamento delle imprese in crisi. Da questo nucleo originario, due decenni dopo nacque l’IRI.

Assieme all’Italia stava cambiando anche la sua amministrazione.

Con l’età giolittiana l’amministrazione italiana, difatti, entrò in quello che è stato definito come il periodo del “decollo amministrativo”.

Nel primo quindicennio del 1900, si verificarono molti mutamenti nella

⁵⁸ Guido Melis, *Due modelli di amministrazione tra liberalismo e fascismo. Burocrazie tradizionali e nuovi apparati, Ministero per i beni e le attività culturali*, Pubblicazioni degli archivi di Stato, Roma, 1988.

burocrazia italiana⁵⁹. Il numero dei dipendenti salì da 126 mila nel 1891 a 377 mila nel 1910. Nel 1923 arrivò a 509 mila.

L'amministrazione, che nei primi quaranta anni, era rimasta prevalentemente piemontese o settentrionale, progressivamente assorbì molti funzionari provenienti da un Meridione in pesante ritardo industriale.

Ai nostri fini, il fenomeno più importante è la duplice tendenza verificatasi nel periodo precedente alla Prima guerra mondiale.

Da un lato, non vi furono innovazioni di rilievo per quanto concerne l'organizzazione amministrativa dello Stato e i sistemi di controllo, compresi i sistemi della Ragioneria generale e della Corte dei conti, che mantennero, a grandi linee, i caratteri precedenti, salvo qualche marginale ritocco.

Dall'altro, invece, si ebbe l'impetuoso sviluppo delle amministrazioni parallele, costituite da uffici con ampi margini di autonomia gestionale e finanziaria, organi decentrati preposti al coordinamento di politiche regionali o settoriali, aziende autonome e speciali apparati allocati presso i ministeri al centro o in periferia. Il modello scelto, spesso, simulava le Ferrovie nel 1905, soprattutto dopo la legge organica del 1907, che prevedeva un consiglio di amministrazione comprendente alcuni tecnici e presieduto dal ministro, un direttore generale dotato di ampi poteri e una rilevante autonomia di gestione, sia pure nel contesto di un bilancio presentato in Parlamento per un controllo a consuntivo. La tendenza verso l'autonomia aveva la chiara finalità di sfuggire al modello ministeriale e ai suoi controlli di regolarità amministrativa e contabile, ritenuti farraginosi e inutili.

Fra modello ministeriale e amministrazioni speciali i termini del confronto spesso divennero quelli di un vero e proprio scontro, anche di tipo culturale, prima, durante e dopo quell'evento assolutamente determinante di fini del concetto stesso di Stato, che fu la Prima guerra mondiale.

Come accennato, la fuga dai ministeri fu soprattutto una fuga dai controlli stabiliti dalle norme di contabilità pubblica. Le amministrazioni parallele, però, avevano una loro cultura economica di tipo interventista, rappresentata, a livello tecnico e politico, da uomini di grande spessore, quali Nitti, Giuffrida e Beneduce, ai quali si oppose fermamente

⁵⁹ Guido Melis, *L'amministrazione. L'amministrazione di misura con gli interessi*, in *Storia dello Stato italiano. Dall'Unità ad oggi*, a cura di Raffaele Romanelli, cit., 200 e ss.

una cultura di matrice strettamente liberale e non interventista, guidata da Luzzatti, Einaudi, Salvemini e De' Stefani.

Lo scontro venne chiamato in vari modi: “vecchi liberali” contro “nuovi burocrati”, “partito dei ragionieri” e “burocrazia della cifra” contro “amministrazioni industriali” e simili. In realtà, erano “solo” due modi profondamente diversi di interpretare il ruolo dello Stato nella società e nell'economia italiana.

3. La Grande Guerra e la Riforma De' Stefani

3.1. La Prima guerra mondiale: un grande spartiacque

La Prima guerra mondiale fu il grande spartiacque.

Le necessità belliche, soprattutto dopo Caporetto, determinarono il sostanziale sfaldamento del sistema amministrativo classico e la disarticolazione dei ministeri, in favore di una miriade di uffici speciali operanti, praticamente, senza nessun reale limite di azione né in termini contabili, né in materia di appalti.

In realtà, la cultura dell'emergenza e il ricorso a strumenti eccezionali erano presenti anche prima del conflitto. Pensiamo, ad esempio, alla legislazione speciale per il terremoto di Messina. Durante la guerra, tuttavia, l'eccezione divenne la regola e mutò radicalmente il sistema, portando l'amministrazione dell'emergenza a livelli mai visti prima. Nel primo dopo guerra, di conseguenza, la struttura amministrativa era in completo disordine, soprattutto sotto il profilo amministrativo-contabile.

Nel periodo bellico, le strutture finanziarie statali, impennate sui grandi enti pubblici dediti alla raccolta del risparmio privato per i bisogni del Tesoro, ebbero un grande impulso. Da una parte la Cassa depositi e prestiti, l'Istituto nazionale assicurazioni e la Cassa nazionale di previdenza furono, in vario modo, impegnati nel collocamento dei prestiti nazionali. Il Consorzio fra gli istituti d'emissione e gli altri maggiori organi privati del risparmio nazionale (r.d. n. 1375 del 1914 e modifiche successive) miravano a sovvenzionare l'industria privata mediante anticipazioni su valori garantiti. Da questo organismo, noto come Consorzio sovvenzioni sui valori industriali (CSVI), nasceranno l'Istituto Liquidazione

zioni (1926) e poi gli organi di salvataggio del periodo 1931-1933, ovvero IMI e IRI.

Il processo di riorganizzazione delle strutture della finanza statale operò molte e profonde deroghe formali alle norme di contabilità. La prassi, però, come dimostrerà la Commissione d'indagine sulle spese di guerra, si mosse in modo ancora più spregiudicato.

Nel dicembre 1914, il Ministro della guerra del nuovo gabinetto Salandra, Vittorio Zupelli, presentò alla Camera un disegno di legge per la conversione di numerosi decreti che autorizzavano le amministrazioni della guerra e della marina a derogare temporaneamente alle norme della contabilità generale, soprattutto in tema di appalti. Giovanni Cassis, relatore per l'ufficio centrale del Senato, pur muovendosi in favore dell'industria nazionale, riteneva utile ripartire le ordinazioni fra il maggior numero possibile di imprese. Le norme di contabilità in materia di approvvigionamenti pubblici erano ritenute superate, così come il sistema delle aste pubbliche, con le sue formalità finalizzate all'individuazione del giusto prezzo.

La legislazione di guerra apportò molte eccezioni all'ordinamento contabile del 1883. La legge n. 424 del 1915 autorizzò le amministrazioni di guerra e di marina a derogare alle norme di contabilità dello Stato in materia di provviste, lavorazioni e trasporto di generi e materiali, autorizzando anche gli acconti su lavori e forniture eseguiti e non definitivamente collaudati. La legge n. 592 del 1915, invece, come rimedio alla disoccupazione operaia, dispose facilitazioni per l'appalto e l'esecuzione di lavori pubblici per conto dello Stato, delle province e dei comuni.

La guerra spinse alla creazione di nuovi organi e istituti. Con due regi decreti del 22 giugno 1916 furono istituiti il Ministero dell'industria, commercio e lavoro (scindendolo dal Ministero dell'agricoltura) e il Ministero dei trasporti marittimi e ferroviari. Con il decreto luogotenenziale del 5 luglio 1917, fu istituito il Ministero delle armi e munizioni, ma già con un decreto del 9 luglio 1915 era stato creato un sottosegretariato dipendente dal Ministero della guerra. Nacquero anche molti comitati, cui vennero attribuiti compiti già spettanti ai ministeri oppure nuove funzioni. Il d.lgt. n. 926 del 1916 concesse al Ministero dell'agricoltura sia poteri straordinari in materia di acquisto di alimenti e materie agricole mancanti nel Paese, sia poteri di requisizione di merci e stabilimenti.

Il Ministero, per le nuove funzioni, si avvalse della Commissione cen-

trale degli approvvigionamenti, con il compito di determinare i prezzi e le condizioni di vendita dei prodotti importati e/o requisiti, e del Servizio temporaneo degli approvvigionamenti, con competenze sia sulla popolazione civile, sia sull'amministrazione militare. Parallelamente, presso il Ministero dell'industria, commercio e lavoro, operava, dall'aprile del 1918, un Ufficio temporaneo degli approvvigionamenti e consumi industriali.

Il prefetto fu, tra gli organi tradizionali, quello che aumentò maggiormente le proprie competenze, poiché l'organizzazione locale degli approvvigionamenti e dei consumi fu sottoposta alla sua direzione.

La congerie di comitati, commissioni, organi esecutivi e di controllo del periodo bellico, istituiti quasi sempre con decreti-legge, portò alla paralisi del parlamento postbellico, chiamato a ratificare la gran mole di legislazione straordinaria. La loro creazione portò all'estremo la tendenza a sottrarre il controllo della gestione finanziaria ai suoi organi naturali, quali la Ragioneria generale e la Corte dei conti. A fine guerra, con la chiusura dei conti correnti con il Tesoro, massicce spese per approvvigionamenti e trasporti apparvero per la prima volta nei bilanci passivi dei ministeri.

Al termine del conflitto ripresero i progetti e gli studi di riforma dell'amministrazione e, soprattutto, dell'ordinamento contabile.

Gli studi, già nell'ultimo periodo di guerra e protratti fino a tutto il 1921, in realtà non portarono a risultati concreti, anche a causa della profonda crisi dello Stato liberale.

Nel gennaio 1918, l'onorevole Ruini, relatore per il "comitato per la riforma della pubblica Amministrazione", nella sua relazione affermava, tra l'altro, che occorreva trasformare da preventivo in consuntivo il controllo "per tutte quelle categorie di spese in cui sia possibile sostituire alla forma del mandato diretto altre forme più rapide di pagamento"⁶⁰.

La commissione promossa dagli onorevoli Giuffrida e Mazzoccolo riteneva che le esigenze economiche richiedessero maggiore velocità di azione dell'amministrazione e l'introduzione dei metodi industriali nei rapporti tra Stato e i cittadini e che la semplificazione del controllo sulle spese fosse il principale problema della contabilità pubblica. Einaudi, in polemica con Giuffrida, rispose che queste posizioni non tenevano conto della natura

⁶⁰ Ministero del Tesoro – Ragioneria generale dello Stato, *La Ragioneria generale dello Stato – Origine e sviluppi*, cit., 203 e ss.

dell'azienda statale, della peculiarità dei suoi rapporti con terzi e delle caratteristiche oggettive e soggettive delle funzioni pubbliche.

Con d.lgt. 107 del 1918, fu nominata la commissione presieduta dal senatore Villa, cui più tardi si affiancò il comitato “dei sette”, presieduto dall'onorevole De Nicola, al fine di elaborare i principi per una riforma dell'amministrazione statale, con esclusione degli ordinamenti militare, giudiziario e scolastico.

La relazione Villa propose di attribuire la firma dei titoli di spesa al direttore generale nel caso in cui le operazioni di gestione del bilancio implicassero rapporti con soggetti giuridici esterni all'amministrazione, lasciando al ministro l'alta direzione degli affari e l'indirizzo politico. Suggerì, inoltre, che la Corte dei conti parificasse il rendiconto generale solo dopo l'esame giudiziale di tutti i conti di agenti, tesorieri, funzionari delegati, ecc., mentre alle ragionerie centrali sarebbe spettato l'accertamento dell'esistenza dei fondi di bilancio e della loro esatta destinazione, nonché la liquidazione del debito dello Stato.

Giolitti, Presidente del consiglio, nell'ambito di un programma di riforma dell'amministrazione mirato alla semplificazione dei servizi e alla riduzione del personale, con la legge n. 260 del 1921 nominò una commissione parlamentare d'inchiesta sull'ordinamento delle amministrazioni dello Stato e sulle condizioni del personale.

Il Presidente della Commissione, senatore Cassis, consegnò il suo primo rapporto (18 giugno 1921), a seguito del quale fu presentato alla Camera un disegno di legge per delegare al Governo “facoltà straordinarie” per l'attuazione in via d'urgenza della riforma amministrativa.

Dopo tre anni dalla fine della guerra, delle sofferenze e dei disagi premiati dalla vittoria, nuovi orientamenti politici, nuove aspirazioni, nuove idee erano emersi e alcuni di questi investivano direttamente la struttura amministrativa dello Stato.

Leggi speciali, organismi provvisori ancora vigenti, sperequazioni nei servizi e molteplici sovrastrutture avevano notevolmente appesantito la macchina amministrativa. Molti ritenevano che la scelta migliore fosse abrogare *tout court* le norme del periodo bellico e ritornare semplicemente all'ordinamento precedente. Prevalse, invece, l'idea di riformare il sistema per adattarlo alle nuove esigenze. Venne riproposto anche il tema del decentramento che, da Cavour in poi, fu molto discusso a livello parlamentare

e governativo, ma con scarso successo nel contesto di centralismo debole dei primi sessanta anni dello Stato unitario.

La commissione della Camera incaricata di riferire sulla delega, presieduta dall'onorevole Riccio, non condivise integralmente le posizioni del Governo e istituì una commissione parlamentare consultiva, fissando anche alcune direttive generali per l'emanazione delle leggi delegate. La Commissione raccomandò, tra l'altro, di "riformare gli ordinamenti amministrativi e contabili ed in particolar modo ad unificare, ridurre e rendere più veloci i controlli di ogni specie; e a decentrare le funzioni dell'Amministrazione", grazie all'abolizione degli organismi superflui. Precisò inoltre che dovevano rimanere intatte le funzioni giurisdizionali del Consiglio di Stato e della Corte dei conti e che il decentramento doveva essere inteso come autogoverno, ovvero come "decentramento di funzioni statali ai comuni, alle provincie, alle regioni", senza alcun carattere autarchico.

Le facoltà straordinarie al Governo, anche tenendo conto delle conclusioni della Commissione Riccio, furono approvate con la legge n. 1080 del 1921.

Sono molto interessanti i contenuti dei due rapporti generali della Commissione Cassis del 18 giugno e del 10 settembre 1921.

In tema di decentramento amministrativo, la Commissione consigliò, in prima battuta, il decentramento burocratico di funzioni finora centralizzate e una parallela semplificazione delle attività di vigilanza sugli enti locali. In materia di controlli, si preferiva una forma di "controllo effettivo e non formale, economico, non ingombrante nei modi e chiaro circa la titolarità del suo esercizio".

La Commissione era contraria al controllo preventivo della Corte dei conti sulle spese, nel presupposto che l'amministrazione dovesse avere al proprio interno i mezzi per controllare sé stessa, con la valorizzazione della Ragioneria generale e della sua funzione ispettiva, cui sarebbe spettato anche un controllo di merito.

In materia di bilancio di previsione, si proponeva di limitare la discussione e l'approvazione parlamentare ai soli capitoli nuovi e a quelli di cui fosse necessario variare lo stanziamento o la denominazione, in modo da costituire una sorta di fondo consolidato di tipo inglese, destinato a finanziare spese di tipo permanente nella misura e nella destinazione.

Il Governo Bonomi, in attuazione della legge n. 1080 del 1921 sui poteri straordinari, predispose novantasei provvedimenti per la riforma

dell'amministrazione, alcuni dei quali non in linea con le posizioni delle commissioni Cassis e Zupelli. Nessuno schema di provvedimento divenne legge, perché il Paese stava sprofondando nella grave crisi politica che portò all'avvento del fascismo.

Molte delle idee elaborate prima e dopo la Grande Guerra, furono comunque utilizzate nell'ambito delle riforme fasciste. Verso la fine del 1922, infatti, il gabinetto Mussolini presentò alla Camera un disegno di legge per la "delegazione di pieni poteri al Governo del Re per il riordinamento del sistema tributario e della pubblica Amministrazione" da attuarsi entro tredici mesi dall'entrata in vigore della legge delega n. 1601 del 1922.

La legge dei "pieni poteri", entrata in vigore nel dicembre del 1922, recitava: "per ordinare il sistema tributario, allo scopo di semplificarlo, di adeguarlo alle necessità del bilancio e di meglio distribuire il carico delle imposte; per ridurre le funzioni dello Stato, per riorganizzare i pubblici uffici, renderne agili le funzioni e diminuire le spese, il Re, sotto la responsabilità dei suoi Ministri, è munito di pieni poteri fino al 31 dicembre 1923"⁶¹.

3.2. *La Riforma De' Stefani*

Lo sforzo bellico aveva sviluppato un nuovo rapporto tra Stato e industria, specie quella di carattere militare.

Il costo della guerra tra il 1915 e il 1918 è stato stimato in circa 148 miliardi di lire, vale a dire, grosso modo, il doppio di quanto speso dallo Stato tra il 1862 e il 1913⁶². I disavanzi di bilancio, nel periodo 1914/1922 furono pari, nel loro complesso, a circa 104 miliardi di lire⁶³.

⁶¹ Giuseppe Mongelli, *La controversa riforma De' Stefani del 1923. La secolare ricostruzione degli assertori della restaurazione burocratica e finanziaria e alcune premissioni*, in *La controversa riforma "De' Stefani" del 1923. Una diatriba secolare tra profili restaurativi e innovativi di una riforma*, a cura di Giuseppe Mongelli e Salvatore Romanazzi, Aracne, Roma, 2023, 71.

⁶² Fabio Ecce, *Critica alla guerra. La Commissione parlamentare d'inchiesta sulle spese di guerra (1920-23)*, Scienza e Pace. Rivista del Centro Interdisciplinare Scienze per la Pace, Università di Pisa, Research Papers n. 29 - Maggio 2015, Pisa, 2015.

⁶³ Gian Carlo Falco, *Bilancio statale, spese militari e industria in Italia tra le due guerre mondiali*, www.academia.edu, 2007, 5.

Questa enorme quantità di denaro, oltre a essere oggetto spesso di truffe e speculazioni, aumentò in pari misura il ruolo dello Stato nell'economia.

Sui sovrapprofitti nelle commesse e sull'organizzazione della mobilitazione industriale indagò, tra il 1920 e il 1922, la Commissione parlamentare d'inchiesta sulle spese di guerra, fortemente voluta da Giolitti e poi soppressa da Mussolini, che ordinò la consegna nelle sue mani, e non al Parlamento, del materiale raccolto e della relazione finale.

Gli esiti dei lavori della Commissione mostrarono, specialmente nel campo del settore aeronautico, una grande quantità di illeciti profitti⁶⁴. Probabilmente i lavori d'inchiesta, tuttavia, portarono alla luce solo una parte dei sovrapprofitti derivanti dall'amministrazione emergenziale e dal totale smantellamento dei controlli.

La Commissione valutò che la legislazione di guerra, ossia l'insieme delle leggi, dei provvedimenti e dei regolamenti adottati dallo Stato durante il conflitto, fu influenzata dall'ambiguità e dall'illogicità di molte norme e clausole contrattuali, che si rivelarono spesso inapplicabili, obbligando lo Stato a emanare disposizioni contraddittorie o a tollerare l'inadempimento o la violazione della legge e il conseguente onere per le casse pubbliche. La generalizzata confusione determinò sia una gestione finanziaria della guerra molto disinvolta, sia una strategia industriale miope, perché basata sul favorire verso interessi particolari rispetto alle complessive esigenze del sistema economico⁶⁵.

Dei lavori della Commissione era ben cosciente Alberto De' Stefani, nominato nell'ottobre del 1922 primo Ministro delle finanze dell'era fascista. Al ruolo di Ministro delle finanze, poi, si aggiunse quello di Ministro del tesoro, dopo la scomparsa nel dicembre 1922, del suo originario titolare, Vincenzo Tangorra.

De' Stefani, dopo aver preso parte alla Prima guerra mondiale, nel 1921 aderì al fascismo e partecipò alle azioni squadriste di Fiume, Genova, Trento. Eletto in Parlamento, divenne subito figura di primissimo piano del nuovo partito, assumendone il ruolo di economista ufficiale.

⁶⁴ Fabio Ecce, *Lucri di guerra. Le forniture di armi e munizioni e i "pescecani industriali" in Italia*, Viella libreria editrice, Roma, 2017.

⁶⁵ Fabio Ecce, *Critica alla guerra. La Commissione parlamentare d'inchiesta sulle spese di guerra (1920-23)*, cit.

Allievo di Maffeo Pantaleoni, De' Stefani individuò le cause della crisi economica del dopoguerra nello squilibrio tra mezzi di produzione e popolazione, determinato dalla crescente espansione demografica e dal rallentamento dell'incremento del capitale disponibile a causa degli eventi bellici e della successiva politica pansindacale. Riteneva, dunque, indispensabile una politica industriale mirata al miglioramento della produttività oraria ancora inferiore ai livelli prebellici. Per De' Stefani, il sistema economico era governato da leggi naturali e questo richiedeva allo Stato di liberare i fattori produttivi da tutti quei vincoli, *in primis* di tipo sindacale, che ne limitavano il normale funzionamento.

Su queste linee teoriche, De' Stefani impostò la sua politica come Ministro delle finanze e poi, dopo la morte di Tangorra, del tesoro del Governo Mussolini⁶⁶.

I tre punti fondamentali della sua politica furono: il raggiungimento del pareggio del bilancio (attraverso tagli sulla spesa pubblica, ristrutturazione dell'amministrazione, abolizione di molte imposte del periodo bellico e introduzione di nuove imposte dirette finalizzate ad allargare la base imponibile); il contenimento della dinamica salariale e la riapertura dei canali di credito; la ripresa di un liberismo doganale controllato.

De' Stefani, inoltre, risolse in modo radicale il dibattito fra i fautori del modello ministeriale e quelli delle amministrazioni speciali. Dopo sessanta anni dall'Unità e con l'avvento del Fascismo, si passò da un centralismo debole a un centralismo vero, con un drastico ridimensionamento delle amministrazioni speciali in favore dei ministeri. La struttura pubblica tornò al modello ministeriale, almeno sino alla crisi del 1929, e la Ragioneria generale divenne il fulcro dell'azione amministrativa, almeno sotto il profilo della programmazione di bilancio.

Con il Regio decreto n. 1700 del 1922, il Ministero del tesoro venne riaccorpato alle Finanze. Riprendendo le idee di Finali e Luzzatti, De' Stefani pose la Ragioneria generale in situazione di sovra ordinazione gerarchica rispetto alle ragionerie centrali, che divennero articolazioni del Ministero delle finanze. Con il r.d. n. 126 del 1923, difatti, le ragionerie centrali vennero poste alle dipendenze del Ministro delle finanze. Con il successivo r.d.

⁶⁶ Riccardo Faucci, *Finanza, amministrazione e pensiero economico. Il caso della contabilità di Stato*, cit., 172 e ss.

n. 599 del 1923 fu deciso il passaggio delle ragionerie alle dipendenze della Ragioneria generale.

La nuova disciplina venne completata con il r. d. n. 1036 del 1924 che attribuì alle ragionerie centrali, sotto la direzione della Ragioneria generale, il riscontro economico o di merito sugli atti aventi ad oggetto la materia di bilancio.

Furono modificate le regole della contabilità generale dello Stato grazie al regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440, cui fece seguito il regio decreto n. 827 del 23 maggio 1924 avente ad oggetto il Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato. Con il r.d. n. 2441 del 1923 fu invece approvata la riforma della Corte dei conti⁶⁷.

A parte i ritocchi alla disciplina dei contratti (in cui venne introdotto l'appalto-concorso, già in vigore per le opere pubbliche fin dal 1919), la disciplina introdotta con il r.d. n. 2440 del 1923 si imperniava sul ruolo degli organi finanziari centrali. Ribadito che "Alla dipendenza del ministro delle finanze sono la Ragioneria generale dello Stato e la direzione generale del Tesoro" e che "dipendono dalla Ragioneria generale dello Stato le ragionerie delle amministrazioni centrali" (art. 22), il rapporto gerarchico era accentuato dal fatto che era lo stesso Ragioniere generale che proponeva al Ministro delle finanze la nomina dei direttori delle ragionerie centrali (art. 26).

Il rafforzamento delle ragionerie centrali si esprimeva anche nel nuovo regime degli impegni di spesa. Non solo tutti gli atti dai quali derivasse l'obbligo di pagare somme a carico del bilancio dovevano essere inviati alle ragionerie centrali per la registrazione dell'impegno, ma dovevano essere comunicati anche i "provvedimenti di qualsiasi natura dai quali possano derivare impegni di spesa". Erano previste sanzioni a carico dei responsabili dei servizi che non effettuassero tempestivamente la denuncia (art. 51). I direttori delle ragionerie centrali erano tenuti a riferire, due volte la settimana, al Ragioniere generale sull'andamento dei servizi, dovendo comunicare per iscritto fatti e rilievi di particolare importanza.

A questo accurato controllo degli impegni e dell'attività dei servizi cor-

⁶⁷ Riccardo Faucci, *Finanza, amministrazione e pensiero economico. Il caso della contabilità di Stato*, cit., 174.

rispondeva, a monte, il potere del Ministero delle finanze di vigilare sull'erogazione dei fondi.

Riprendendo le tesi di Besta in materia di classificazione delle entrate e delle spese, le riforme di De' Stefani adeguarono le norme di contabilità pubblica al ritmo dell'economia e rafforzarono il sistema dei controlli, per garantire una corretta gestione della finanza pubblica, finalizzata al riequilibrio dei conti e al pareggio di bilancio, pur confermando l'impianto patrimonialistico e aziendalistico del bilancio pubblico, ereditato dalle precedenti riforme.

L'art. 30 del r.d. 2440 del 1923 individuava l'anno finanziario dal 1° luglio al 30 giugno dell'anno seguente. L'art. 31 prevedeva che i risultati della gestione fossero riassunti e dimostrati nel conto del bilancio e nel conto del patrimonio. L'art. 32 riaffermava il principio della competenza giuridica quanto alla materia del conto del bilancio. L'art. 35 confermava un solo stato di previsione dell'entrata e singoli stati di previsione della spesa per ogni ministero, ognuno dei quali da approvarsi con legge. L'art. 37, in analogia a quanto previsto nelle riforme Magliani, prevedeva che le entrate e le spese dello Stato fossero ripartite in titoli, a seconda che fossero ordinarie e straordinarie e in categorie, a seconda che fossero effettive, per costruzioni di strade ferrate, movimenti di capitali o partite di giro. Erano poi ripartite in capitoli, a loro volta raggruppati in rubriche in base alla materia amministrata.

In materia di tenuta dei conti, l'art. 24 del r.d. n. 2440 prevedeva soltanto l'obbligo per la Ragioneria generale di riassumere i risultati dei conti delle entrate e delle spese, nelle fasi della loro manifestazione, e le modificazioni nella consistenza del patrimonio dello Stato, togliendo ogni riferimento alla "scrittura doppia"⁶⁸.

La categoria speciale delle spese per costruzioni di strade ferrate fu abolita con il r.d. n. 596 del 1925 e i relativi valori vennero trasferiti nell'ambito delle spese effettive. Con il r.d. n. 1570 del 1927 le spese per costruzioni ferroviarie furono inserite in due bilanci di previsione: quello del Ministero dei lavori pubblici in caso di lavori eseguiti direttamente dallo Stato; quello

⁶⁸ Renato Camodeca, *Il contributo della ragioneria all'evoluzione della contabilità di Stato dall'Unità al regio decreto 18 novembre 1923 n. 2440: osservazioni sulle scritture della Ragioneria generale dello Stato*, cit.

dei Trasporti in caso di opere date in concessione ai privati⁶⁹. La legge n. 2783 del 1928 prolungò di un mese l'esercizio finanziario, tornando all'impostazione della legge Cambray-Digny, e, soprattutto ripristinò l'obbligo della relazione trimestrale di cassa.

Il pareggio di bilancio venne effettivamente raggiunto nell'esercizio 1924/1925 e poi consolidato negli anni successivi⁷⁰, con una spesa pubblica passata dal 35% al 13% del PIL nel periodo 1922-1925. Il dominus dell'amministrazione era individuato nel potere esecutivo che, mediante l'approvazione delle leggi sulla contabilità, sul sistema tributario, sul debito pubblico e sul complesso delle spese dello Stato, esercitava il suo controllo in materia economica. Il potere esecutivo era costituito dal Governo, formalmente *longa manus* del Re, ma praticamente autonomo che, secondo una concezione piramidale dell'organizzazione statale, riuniva i "capi dei grandi rami dell'amministrazione" coordinati e diretti dal Capo del governo (articoli 3 e 4, della legge n. 2283 del 1925).

La gestione pubblica fu fortemente centralizzata, in linea con l'idea di Stato forte del regime fascista, nel quale ogni amministrazione era titolare di specifici poteri e funzioni realizzati autonomamente, ma secondo schemi comuni e predefiniti e sotto la supervisione di un organismo terzo e specializzato quale la Ragioneria generale.

3.3. *La nuova espansione del settore pubblico*

Il "liberismo" fascista" fu di breve durata. Le vicende monetarie del 1925, che presero l'avvio dalla crisi di borsa del luglio e che portarono alla sostituzione di De' Stefani, troppo rigido verso gli operatori finanziari, con il più duttile Volpi di Misurata, aprirono il periodo della rivalutazione e della stabilizzazione della lira (la cosiddetta "quota novanta"), che incise profondamente nella nostra struttura economica.

La nuova fase della politica economica e amministrativa del regime, in contrasto con l'ambizione di ridurre "lo Stato all'osso", dal 1927 in poi

⁶⁹ Renato Camodeca, *Il bilancio dello Stato nel sistema della ragioneria pubblica*, cit., 122.

⁷⁰ Ministero delle finanze, Ragioneria generale dello Stato, *Il bilancio dello Stato dal 1913-14 al 1929-30 e la finanza fascista a tutto l'anno VIII*, cit., 64.

portò a una moltiplicazione di aziende autonome, di direzioni generali e di nuovi servizi. Da ciò derivarono molte deroghe al regime di contabilità dello Stato di De' Stefani, fondato sul presupposto dell'accentramento e della controllabilità della gestione finanziaria da parte della Ragioneria generale.

Riprese la tendenza degli ultimi anni dell'età giolittiana e del periodo bellico, alla "fuga dall'amministrazione centrale" attraverso la creazione di quelli che poi verranno chiamati "enti di privilegio", vale a dire enti pubblici non soggetti ai controlli previsti dalla legislazione di contabilità generale, con un personale reclutato in modo diverso rispetto a quello statale, e soprattutto con un'ampia autonomia di azione derivante dalle funzioni economiche a essi affidate.

Lo sganciamento dall'amministrazione statale e dalla legge di contabilità generale avvenne per mezzo di enti pubblici, che si affiancarono a quelli creati da Nitti negli ultimi anni dell'età giolittiana. Rispetto al passato, tuttavia, ora i nuovi enti esercitavano anche attività industriale e non solo finanziaria. Facevano industria sia l'AGIP, fondata nel 1926 in forma di società anonima con un capitale di 100 milioni sottoscritto per 60 dal Ministero delle finanze e per 20 ciascuno dall'INA e dalla Cassa nazionale per le assicurazioni sociali, sia la Società Fertilizzanti naturali Italia (SAFNI), società anonima a capitale misto, in parte in mano allo Stato e in parte alla Federconsorzi (1927)⁷¹.

Il tentativo di arginare, almeno in termini di finanza pubblica, questa fuga dalla contabilità pubblica e dai controlli dell'amministrazione centrale non ebbe grande successo.

La legge n. 2783 del 1928 (detta Legge Mosconi, dal nome del Ministro delle finanze succeduto a Volpi di Misurata), riformò il servizio del portafoglio presso la Direzione generale del tesoro, con la previsione di un ufficio di riscontro della Corte dei conti presso il Contabile del portafoglio, così come già avveniva per alcune aziende autonome. Vennero posti anche dei limiti sia all'acquisto di divise e titoli da parte del Contabile del portafoglio, sia alle operazioni da parte della Cassa depositi e prestiti, degli istituti di previdenza da essa amministrati e di altre amministrazioni aventi conto corrente col Tesoro, condizionandole all'esistenza di disponibilità presso il

⁷¹ Guido Melis, *Due modelli di amministrazione tra liberalismo e fascismo. Burocrazie tradizionali e nuovi apparati, Ministero per i beni e le attività culturali*, cit., 241.

conto stesso. Si stabilì anche l'obbligo del Direttore generale del tesoro e del Contabile del portafoglio di informare il Ragioniere generale di tutte le operazioni di tesoreria o di portafoglio che avessero effetti sul bilancio e di fornirgli la situazione mensile della gestione del portafoglio medesimo. Le nuove norme cercavano di porre un freno alla tendenza, già emersa nell'anteguerra, alla crescita dell'indebitamento di molti enti pubblici verso il Tesoro.

Per ridurre la mole dei residui, fu deciso un ritorno all'antico, reintroducendo l'istituto della proroga dell'esercizio abolita dalla legge Cambray-Digny del 1869. Per gli incassi e i versamenti delle spese impegnate entro il 30 giugno, la chiusura dei conti era protratta al 30 luglio successivo, al fine di avvicinare i risultati della gestione della competenza a quelli di cassa, evitando però l'inconveniente di mantenere aperte per troppo tempo le due contabilità parallele⁷².

L'ultima novità consisteva nella reintroduzione di un preventivo di cassa, da compilarsi a cura del Direttore generale del tesoro entro il mese di giugno e comprendente, oltre al presunto fondo di cassa iniziale, anche gli incassi e i pagamenti di cui era prevista la realizzazione, sia in conto della gestione del bilancio, per competenza e residui, sia in conto dei debiti e crediti di tesoreria. Il preventivo di cassa, in precedenza, era un allegato alla legge di assestamento, prima della sua abolizione nel 1913.

Questo debole tentativo di ritorno al modello ministeriale e alle regole della contabilità pubblica fu vanificato dalla grande crisi del 1929, che negli anni Trenta si estese all'Europa. Iniziò così il processo di compenetrazione fra capitale privato e capitale pubblico. Nel 1933 nacque l'Istituto di ricostruzione industriale (decreto 15 giugno, n. 859), che prese le mosse dall'Istituto di liquidazioni subentrato, nel 1926, come ente dotato di personalità giuridica al Consorzio sovvenzioni, che ormai deteneva molte partecipazioni in pianta stabile. Sempre nello stesso anno furono creati l'Istituto nazionale fascista di previdenza sociale (decreto 27 marzo, n. 371) e l'Istituto nazionale fascista contro gli infortuni sul lavoro (decreto del 23 marzo, n. 264), e fu approvata la legge sull'autorizzazione agli impianti in-

⁷² Ministero del Tesoro – Ragioneria generale dello Stato, *La Ragioneria generale dello Stato – Origine e sviluppi*, cit., 233 e ss.

dustriali e per l'ampliamento dei preesistenti (legge 12 gennaio 1933, n. 141)⁷³.

L'indiscutibile successo di questo modello determinò la sua prosecuzione dopo la fine della Seconda guerra mondiale.

3.4. *Le ultime riforme prima della Seconda guerra mondiale*

Paolo Thaon di Revel, Ministro delle finanze dal 1935 al 1943, adottò provvedimenti tributari eccezionali fra il 1937 e il 1941, quali l'imposta straordinaria sul capitale delle anonime, quella sulle altre società, quella sugli utili di congiuntura e la reintroduzione della nominatività dei titoli. Suo fu il suo disegno di riforma della Ragioneria generale, approvato con la legge 26 luglio 1939, n. 1037, che aveva come scopo l'adeguamento del suo ordinamento all'assetto amministrativo del fascismo.

A seguito delle modifiche introdotte dalla legge n. 1037 del 1939, la Ragioneria generale dello Stato comprendeva l'Ispettorato generale del bilancio, l'Ispettorato generale di finanza, l'Ispettorato generale per gli ordinamenti del personale, l'Ispettorato generale per gli affari economici; le ragioniere delle amministrazioni centrali; le ragioniere coloniali (poi soppresses) e tutti gli uffici complementari occorrenti per questi servizi. Dipendevano dalla Ragioneria generale dello Stato anche le ragioniere delle intendenze di finanza.

Anche i controlli della Corte dei conti erano stati riformati e ridimensionati con la legge n. 255 del 1933 di modifica all'ordinamento della Corte e con il r.d. n. 1214 del 1934, contenente il testo unico delle leggi sull'ordinamento della Corte stessa. A seguito di questi provvedimenti, la Magistratura contabile si vide privata della funzione di assicurare il diritto parlamentare al controllo della spesa, divenendo più che altro un organo di informazione del Governo e del Gran consiglio del fascismo in materia di gestione della spesa.

Anche durante la Seconda guerra mondiale furono emanate norme speciali, soprattutto in materia di contratti di guerra, di aperture di credito e di pagamenti, al fine di adeguare alcuni istituti contabili alle eccezionali esi-

⁷³ Riccardo Faucci, *Finanza, amministrazione e pensiero economico. Il caso della contabilità di Stato*, cit., 183 ss.

genze del periodo bellico. Il r.d. n. 856 del 1940, convertito in legge n. 1518 del 1940, introdusse deroghe alla legge sulla contabilità generale. Durante la guerra, la revisione e la presentazione dei conti amministrativi e giudiziali subirono notevoli ritardi. Alla fine delle ostilità, il numero di documenti contabili accumulati sia al centro che negli uffici periferici per l'esame e il giudizio di discarico, risultò enorme. Anche la presentazione al Parlamento dei rendiconti generali dello Stato subì notevoli ritardi. In base alla legge n. 20 del 1951, i rendiconti degli esercizi compresi tra il 1943/1944 e il 1949/1950 poterono essere presentati fino al 30 giugno 1951⁷⁴.

4. *La contabilità pubblica nell'età Repubblicana*

4.1. *L'articolo 81 della Costituzione*

Con l'avvento della Repubblica, anche la materia del bilancio trovò spazio nella Costituzione. Ai sensi dell'originario articolo 81 della Costituzione "Le Camere approvano ogni anno i bilanci e il rendiconto consuntivo presentati dal Governo. L'esercizio provvisorio del bilancio non può essere concesso se non per legge e per periodi non superiori complessivamente a quattro mesi. Con la legge di approvazione del bilancio non si possono stabilire nuovi tributi e nuove spese. Ogni altra legge che importi nuove o maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte".

L'Assemblea costituente si mosse in sostanziale continuità con l'esperienza statutaria in tema di procedimento di formazione del bilancio dello Stato e i relativi contenuti. Alla disciplina costituzionale del bilancio fu assegnato un compito limitato, rimanendo nel solco della configurazione tradizionale della materia, senza propendere per una particolare teoria economica. Il fine ultimo era comunque sempre quello di limitare l'espansione incontrollata della spesa pubblica⁷⁵.

Dall'articolo 81, comma 1, della Costituzione derivano il principio

⁷⁴ Ministero del Tesoro – Ragioneria generale dello Stato, *La Ragioneria generale dello Stato – Origine e sviluppi*, cit., 233 e ss.

⁷⁵ Daniele Cabras, *Commentario. L'art. 81 della Costituzione*, in *La Magistratura*, Rivista a cura dell'Associazione nazionale magistrati, www.lamagistrature.it.

dell'annualità del bilancio e la riserva al Governo dell'iniziativa legislativa in materia di bilancio e di rendiconto.

L'impiego del termine bilanci al plurale è dovuto al fatto che, sino all'approvazione della legge n. 62 del 1964 (legge Curti, dal nome dell'allora Vicepresidente della V Commissione permanente - Bilancio e partecipazioni statali, Aurelio Curti), lo stato di previsione dell'entrata e dei singoli stati di previsione di spesa dei ministeri erano approvati con leggi distinte⁷⁶.

La legge n. 62 del 1964 rafforzò il principio dell'unità del bilancio dello Stato, che, d'ora in avanti, sarebbe stato approvato con un solo atto legislativo. Da tale principio derivano quelli strettamente connessi di integrità e di universalità. Per assicurare l'equilibrio finanziario, era ed è necessario che tutte le spese e tutte le entrate siano iscritte in bilancio (principio di integrità) e, almeno in linea di principio, sono vietate le gestioni di fondi fuori bilancio (principio di universalità). Le eccezioni al principio dell'universalità devono essere approvate con legge. La riserva alle Camere dell'approvazione del bilancio va intesa in senso stretto, trattandosi di un rinvio alla legge formale che esclude la possibilità di utilizzo del decreto-legge o della legge di delegazione. L'articolo 72, comma 4, della Costituzione prevede che per i "bilanci e consuntivi" serva sempre il procedimento legislativo ordinario (c.d. riserva d'assemblea), con esclusione dell'approvazione da parte delle commissioni in sede legislativa o redigente. La riserva d'assemblea è estesa anche alla legge di autorizzazione all'esercizio provvisorio. Il bilancio di riferimento per la gestione provvisoria è quello dell'esercizio successivo, ancora in corso di approvazione e non quello dell'esercizio precedente. Durante l'esercizio provvisorio, il Governo è autorizzato a effettuare le spese e a incassare le entrate per tanti dodicesimi quanti sono i mesi per i quali l'esercizio è stato concesso.

Il ricorso all'esercizio provvisorio è stato frequente sino all'adozione della legge n. 362 del 1988. Dal 1948 al 1968, si è sempre fatto ricorso all'esercizio provvisorio. Solo nel 1969, il Governo Rumor riuscì a far approvare in tempo il bilancio del 1970. Lo stesso fecero il Governo Moro nel 1976 e il Governo Andreotti nel 1977. Nel 1978 venne introdotta

⁷⁶ Antonio Pedone, *La funzione della legge di bilancio*, La rivista della Corte dei conti, n. 1-2/2017, Parte IV – Dottrina, 689.

l'innovazione della legge finanziaria, ma l'esercizio provvisorio rimase la regola fino al 1983, quando il Governo Craxi riuscì ad adottare tempestivamente il bilancio. Dal 1979 gli esercizi provvisori sono stati l'eccezione, essendosi verificati solo nel 1986 (Governo Craxi) e nel 1988 (Governo Gorla).

L'articolo 81, comma 3, pose il problema se la legge di bilancio fosse una legge in senso meramente formale, come suggerirebbe la definizione di "legge di approvazione del bilancio". Il bilancio avrebbe avuto, secondo questa tesi, le caratteristiche di un "conto" e quindi di un atto amministrativo formato dal Governo che, dopo l'approvazione parlamentare, avrebbe acquistato la forma della legge. Secondo la teoria c.d. formale-sostanziale, presente nel diritto pubblico italiano dopo il 1950, il procedimento di approvazione del bilancio rappresentava una deroga al principio della divisione dei poteri, distinguendo tra titolarità formale del potere ed esercizio materiale dello stesso⁷⁷. La prima giurisprudenza costituzionale⁷⁸ ha confermato la tesi della legge di bilancio come legge meramente formale non in grado di innovare l'ordinamento giuridico. Avendo il bilancio una limitata capacità innovativa della legislazione sostanziale, esso poteva prevedere soltanto le entrate e le spese che avessero fondamento in una legge precedente di natura sostanziale. Molti autori, tuttavia, sottolinearono il contrasto di questa teoria con la Costituzione che individua le fonti di livello primario, *in primis*, la legge, attribuendo loro la capacità di innovare l'ordinamento. Nella legge di bilancio, inoltre, erano presenti anche i fondi globali, destinati a garantire la copertura delle leggi da adottare nel corso dell'esercizio, nonché capitoli il cui stanziamento era determinato annualmente dalla stessa legge di bilancio, non risultando quindi stabilito in precedenza da un'altra legge⁷⁹.

Un primo intervento sul sistema di finanza pubblica italiano, si ebbe con la legge n. 639 del 1949, che introdusse, a cura della Ragioneria generale dello Stato, la relazione generale sulla situazione economica del paese,

⁷⁷ Daniele Cabras, *Commentario. L'art. 81 della Costituzione*, cit.

⁷⁸ Corte costituzionale, sentenza n. 7, del 1959, nel giudizio di legittimità costituzionale della legge della Regione Trentino-Alto Adige 3 marzo 1958, n. 4, relativa alla "Sottoscrizione di obbligazioni della Finanziaria Industrie Regionali, Società per azioni, Trento".

⁷⁹ Daniele Cabras, *Commentario. L'art. 81 della Costituzione*, cit.

nella quale, con un sistema omogeneo a livello internazionale, dovevano essere esposti i principali dati dell'economia nazionale⁸⁰.

La prima riforma strutturale, al livello di bilancio, è stata la citata legge n. 62 del 1964, che introdusse modifiche sostanziali al r.d. n. 2440 del 1923, facendo proprio il concetto di finanza funzionale. Il pensiero keynesiano sosteneva, difatti, la sostituzione della finanza neutrale, di stampo liberale, con la finanza funzionale, cui erano assegnati, oltre ai compiti tradizionali (copertura del fabbisogno finanziario, ripartizione degli oneri e destinazione delle spese pubbliche per lo svolgimento dei compiti del settore pubblico), anche finalità di intervento nel sistema economico, per regolare la domanda globale e influire così sul livello del reddito nazionale, sulla sua distribuzione e sul tasso di occupazione.

La manovra di bilancio, dunque, iniziava gradualmente a essere sia una manovra fiscale, sia una manovra di spesa pubblica. Il sistema impositivo non era più solo il mezzo per finanziare i pubblici servizi, ma diventava anche strumento di manovra in funzione della domanda globale, riducendo la pressione fiscale quando la domanda aggregata fosse insufficiente e inasprirendola in caso d'inflazione. Le spese, in egual maniera, dovevano agire, ove necessario, come domanda aggiuntiva di beni e servizi. In questo contesto di finanza compensatrice, il disavanzo divenne una prassi permanente al fine del conseguimento dell'equilibrio di pieno utilizzo dei fattori produttivi.

Il nuovo ruolo dello Stato nell'economia richiedeva una struttura del bilancio adeguata. La legge n. 62 del 1964 sostituì a una classificazione dei conti ispirata a criteri essenzialmente aziendalistico-patrimoniali, retaggio dell'importanza storica del patrimonio nella gestione dell'azienda-Stato, un'altra ispirata a criteri di analisi economica e funzionale⁸¹.

Le principali novità furono la durata dell'esercizio finanziario, prevista analogamente alla maggioranza degli Stati esteri, dal 1° gennaio al 31 dicembre e l'approvazione di tutti gli stati di previsione, unitamente al quadro generale riassuntivo del bilancio, con un unico disegno di legge in modo da fornire al Parlamento una visione di insieme della situazione finanziaria.

⁸⁰ Renato Camodeca, *Il bilancio dello Stato nel sistema della ragioneria pubblica*, cit., 47.

⁸¹ Renato Camodeca, *Il bilancio dello Stato nel sistema della ragioneria pubblica*, cit., 50 e ss.

Venne introdotta, inoltre, la classificazione economica (per titoli e categorie) e quella funzionale (per sezioni) delle voci di bilancio, in luogo del criterio patrimoniale che differenziava le entrate e le spese in ordinarie e straordinarie. La nuova classificazione distingueva le entrate in tributarie ed extratributarie (che, in termini economici, erano definibili come correnti) dalle entrate da alienazione e ammortamento di beni patrimoniali e rimborso di crediti. Le spese erano suddivise in spese correnti (o di funzionamento e mantenimento), che potevano essere qualificate come consumi pubblici e in spese in conto capitale, che comprendevano le spese per investimenti sia diretti che indiretti, nonché le concessioni di crediti e le anticipazioni per fini produttivi e non produttivi.

La classificazione “funzionale” o per “funzioni obiettivo” divideva, invece, le poste contabili nell’ambito di ciascun titolo in “sezioni” (es. difesa nazionale, giustizia, sicurezza pubblica, trasporti, ecc.) dalle quali si potevano evincere le macroaree di intervento interessate dalla spesa pubblica, nonché, a loro volta in “rubriche” (in base all’organo che le amministrava o i servizi cui si riferivano) e “categorie” (secondo l’analisi economica)⁸².

In termini economici, il bilancio esprimeva due saldi: quello risultante dalla differenza fra entrate correnti e spese correnti che, se positiva, costituiva il risparmio pubblico, e quello dato dalla differenza tra volume complessivo delle entrate e il volume complessivo delle spese che rappresentava il risultato di amministrazione (avanzo o disavanzo). Per le sole spese, infine, era previsto un quadro generale riassuntivo suddiviso in dodici sezioni, corrispondenti ad altrettante funzioni dello Stato, che mostrava al Parlamento la finalizzazione delle risorse pubbliche.

I nuovi criteri miravano a dare nuovo significato al bilancio, trasformandolo da strumento conoscitivo e autorizzativo delle entrate e delle spese a strumento di elaborazione delle linee di politica economica e di controllo dell’azione governativa. La classificazione economica, infatti, dava conto della natura delle spese, distinguendo quelle per consumi pubblici da

⁸² Massimo Nardini, *Politica di bilancio e programmazione della spesa. Dalla legge n. 62/1964 alla legge n. 196/2009 di riforma della contabilità dello Stato*, in *Amministrazione in cammino*, Rivista elettronica di diritto pubblico, di diritto dell’economia e di scienza dell’amministrazione, a cura del Centro di ricerca sulle amministrazioni pubbliche “Vittorio Bachelet”, 7.05. 2011.

quelle per investimenti; la classificazione funzionale consentiva alla collettività il controllo sui fini ai quali era rivolta l'azione dei pubblici poteri.

4.2. Le crisi di bilancio, le modifiche delle regole di finanza pubblica e il vincolo esterno

Le difficoltà della finanza pubblica intervenute dopo il 1970 e la pressione del Parlamento per una maggiore emendabilità del bilancio, portarono all'introduzione, nel 1978, della legge finanziaria.

La legge n. 468 del 1978, "Riforma di alcune norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio", introdusse un'ottica di programmazione finanziaria per dare al Governo un ruolo di guida e al Parlamento un ruolo di controllo, al fine di un impiego più efficace delle risorse. Al bilancio annuale venne affiancato un bilancio pluriennale, destinato a coprire un periodo variabile dai tre ai cinque anni, redatto in termini di competenza e con un aggiornamento annuale a scorrimento, ovvero prendendo in considerazione l'ulteriore anno compreso nel periodo di programmazione⁸³. Il bilancio pluriennale aveva un significato essenzialmente politico, non comportando, a differenza di quello annuale, l'autorizzazione a riscuotere entrate e a effettuare spese⁸⁴.

La legge n. 468 precisò che il bilancio, con riferimento a ciascun capitolo (l'unità elementare del bilancio), andava redatto sia in termini di competenza, indicando l'ammontare delle entrate che si prevedeva di accertare e l'ammontare delle spese che si prevedeva di impegnare, sia in termini di cassa, indicando l'ammontare delle entrate che si prevedeva di incassare e delle spese che si prevedeva di effettuare. Il vincolo in materia di spesa per l'autorità amministrativa titolare della gestione del bilancio annuale era duplice.

La riforma, introducendo i conti del settore statale e del settore pubblico allargato, prese atto della parzialità del solo settore statale rispetto alla

⁸³ Maria Teresa Salvemini, *Il bilancio pluriennale: appunti per una discussione sulle tecniche e sulle procedure*, in Ministero del tesoro - Commissione tecnica per la spesa pubblica, *Il bilancio pluriennale nell'esperienza italiana (problemi e possibili soluzioni)*, Istituto poligrafico e zecca dello Stato, Roma, 1985, 4 e ss.

⁸⁴ Daniele Cabras, *Commentario. L'art. 81 della Costituzione*, cit.

complessità del sistema pubblico, ormai pienamente integrato dalle autonomie territoriali e funzionali. Gli strumenti informativi relativi al settore statale e al settore pubblico allargato dovevano servire proprio a dimostrare il grado di effettivo rispetto del vincolo (il saldo totale «netto») posto in funzione dell'obiettivo desiderato⁸⁵.

La novità più significativa della legge n. 468 del 1978 fu l'introduzione della legge finanziaria, ovvero dello strumento che aumentò sensibilmente il tasso di innovazione dell'ordinamento giuridico consentito alla "decisione di bilancio". Era evidente l'inadeguatezza della legge di bilancio, proprio a causa del limite posto dall'articolo 81, comma 3, della Costituzione, a garantire la governabilità di un sistema economico complesso, sempre più integrato nelle dinamiche internazionali, interessato da mutamenti strutturali e colpito da una difficile congiuntura economica.

La successiva evoluzione delle regole di bilancio mirò alla creazione di strumenti di decisione più incisivi per la manovra di finanza pubblica, al fine di stabilire un'adeguata tempistica delle leggi di bilancio, garantire la partecipazione dei regolamenti parlamentari al processo di approvazione e armonizzare le prerogative di Parlamento e Governo, soprattutto in materia di equilibri di finanza pubblica.

Nel 1984, per migliorare la gestione di cassa e diminuire il fabbisogno, fu istituita la tesoreria unica. La legge n. 720 del 1984, introdusse un sistema di regole e procedure che accentrava presso la tesoreria statale le risorse liquide di enti e organismi pubblici diversi dallo Stato, compresi gli enti territoriali. La tesoreria unica, tuttora vigente, ha per obiettivo una gestione ottimale della liquidità da parte della tesoreria statale, che limiti il ricorso al debito nella gestione del fabbisogno.

Le istanze più generali di riforma delle procedure di bilancio furono poi in buona parte recepite nella legge n. 362 del 1988.

Il processo di bilancio venne articolato in tre momenti:

- un momento iniziale consistente nell'approvazione del documento di programmazione economico-finanziaria (DPEF), presentato in maggio dal Governo, incentrato sui grandi obiettivi economici e sociali qualificanti

⁸⁵ Maria Teresa Salvemini, *Il bilancio pluriennale: appunti per una discussione sulle tecniche e sulle procedure*, cit., 6 e 33.

la politica governativa nel successivo triennio e nella successiva approvazione da parte del Parlamento delle grandi linee di intervento;

- una fase di constatazione finanziaria e contabile, rappresentata dalla presentazione in luglio del bilancio “a legislazione vigente”, con possibilità di aggiustamenti sia pure di tipo marginale;

- l'ultimo passaggio era la legge finanziaria, ovvero lo strumento normativo chiamato a definire le esigenze prioritarie da finanziare nei limiti di copertura in precedenza fissati. Le previsioni della legge finanziaria dovevano poi trovare concreta attuazione in disegni di legge collegati.

Questo processo di approvazione dei documenti di finanza pubblica mirava a governare il ciclo economico con quella flessibilità che i principi costituzionali sembravano impedire.

Ma anche le leggi n. 468 del 78 e n. 362 del 88, nonostante le loro innovazioni, non ottennero i risultati sperati. L'eterogeneità dei capitoli di spesa causata dal disordine legislativo rendeva il bilancio incomprensibile. L'emendabilità del progetto di bilancio in sede parlamentare ne consentiva ogni tipo di stravolgimento, in contrasto con la responsabilità che si pretendeva dall'esecutivo quale garante dell'equilibrio finanziario basato proprio sul progetto di bilancio. L'incerto confine fra livelli decisionali e gestionali e fra ruoli politici e amministrativi nella formazione e gestione del bilancio, infine, inevitabilmente disperdeva le responsabilità. A ciò si aggiungeva il totale disinteresse del Parlamento per i consuntivi annuali e l'assenza di un reale controllo, anche solo politico-amministrativo, se non economico gestionale, sui risultati e sull'efficacia dell'azione pubblica.

Questa situazione portò ad un ulteriore deterioramento della finanza pubblica e il deficit del settore pubblico iniziò a sfuggire a qualsiasi controllo del Governo.

Nel 1992, anno della crisi della lira, fu firmato il Trattato di Maastricht. Il processo di adozione della moneta unica comportò l'introduzione dei noti parametri di finanza pubblica, ovvero, il 3 e il 60 per cento in rapporto al PIL, rispettivamente per il disavanzo e per il debito pubblico. Il Trattato mirava a promuovere la convergenza tra le economie dell'Unione europea, la realizzazione di un'area comune basata su mercati aperti e in libera concorrenza e su una moneta unica, con l'obiettivo di perseguire una crescita sostenibile e non inflazionistica e di preservare l'equilibrio delle finanze pubbliche.

A livello nazionale, il percorso di convergenza impose un vincolo esterno che limitava l'azione di Governo e Parlamento in materia di bilancio. La circostanza che, per la prima volta, l'Italia dovesse rispettare dei precisi limiti alla crescita del deficit e del debito determinò, fra le altre cose, anche un nuovo processo di riforma della contabilità pubblica, finalizzato all'ingresso del nostro Paese nella moneta unica⁸⁶. Tra il 1993 e il 1997 fu approvata una serie di provvedimenti legislativi che modificarono profondamente tanto l'amministrazione, quanto il bilancio pubblico.

Il decreto legislativo n. 29 del 1993, riprendendo in fondo le conclusioni cui era giunta ben settanta anni prima la Commissione Villa, introdusse la separazione tra responsabilità politica e responsabilità gestionale e pose nuovi criteri all'autorizzazione parlamentare di bilancio come limite di spesa, articolandola non più in una miriade di capitoli quali unità elementari, ma in budget finanziari coincidenti con programmi di spesa individuabili e con unità amministrative responsabili della loro attuazione.

Le novità previste dal d.lgs. n. 29 del 1993, vale a dire l'articolazione dei bilanci per programmi e servizi, l'assegnazione di budget ai dirigenti, la loro responsabilità in termini di risultato, l'analisi dei costi e dei rendimenti dell'attività amministrativa e i controlli sulla gestione, influenzarono anche il sistema contabile⁸⁷.

La legge n. 94 del 1997, la cosiddetta legge delega Ciampi, e il successivo decreto legislativo n. 297 del 1997 riformarono in modo sostanziale la struttura e le regole del bilancio dello Stato, riportandole ad una logica aziendalistica⁸⁸. Il principio cardine della legge n. 94 del 1997 consisteva nel superamento del principio contabilistico della spesa storica incrementale, da sempre utilizzato dalle amministrazioni nella predisposizione del bilancio statale. In base a questo principio, le risorse stanziato dallo Stato per l'amministrazione pubblica erano fissate sulla base di quanto speso nell'esercizio precedente (spesa storica) incrementato della inflazione vi-

⁸⁶ Daniele Cabras, *Commentario. L'art. 81 della Costituzione*, cit.

⁸⁷ Bernardina Salinetti, *il bilancio dello Stato da finanziario a economico*, Scuola Superiore dell'Amministrazione dell'Interno, Quaderni di Formazione, Prima Collana, n. 16, Roma, 2001, 62 e ss.

⁸⁸ Renato Camodeca, *Il bilancio dello Stato nel sistema della ragioneria pubblica*, cit., 69 e ss. e 140 e ss.

gente (incrementale), nel presupposto che quello era lo stanziamento ritenuto necessario dalle amministrazioni per lo svolgimento delle loro funzioni.

Il criterio della spesa storica doveva essere sostituito con il principio dello zero base budgeting (ZBB) Secondo quanto ribadito anche all'articolo 2, comma 1, del d.lgs. n. 279 del 1997, tra i criteri e i parametri di formazione delle previsioni, veniva esclusa la quantificazione della spesa fondata sulla spesa storica incrementale in favore del sistema di zero base budgeting⁸⁹.

Il criterio dello zero base budgeting avrebbe dovuto fondarsi sull'esame delle esigenze funzionali e degli obiettivi da perseguire in concreto nel periodo di riferimento, determinando annualmente la predisposizione del bilancio di previsione in cui fosse indicato, per ogni unità previsionale di base, lo stanziamento necessario per attuare gli obiettivi previsti. La determinazione degli stanziamenti doveva essere effettuata valutando l'opportunità di mantenere in bilancio i residui non impegnati (i cosiddetti residui impropri).

A livello di cassa, invece, le autorizzazioni iscritte nel bilancio dello Stato quale limite dei pagamenti da effettuarsi nel corso dell'esercizio per ciascuna unità previsionale di base, dovevano essere quantificate tenendo conto del ritmo di smaltimento dei residui degli anni precedenti e dell'effettiva consistenza dei conti di tesoreria concernenti i procedimenti di competenza del corrispondente centro di responsabilità amministrativa, per evitare eccessive giacenze nei conti di tesoreria.

L'articolo 1 del d.lgs. n. 279 del 1997, sulla base dell'articolo 4 della legge delega, introdusse, nella ripartizione del bilancio di previsione dello Stato, le unità previsionali di base a decorrere dall'anno finanziario 1998. I capitoli erano indicati negli allegati agli stati di previsione del disegno di legge del bilancio a legislazione vigente, mentre le funzioni-obiettivo erano definite in allegato allo stato di previsione di ciascun ministero e nel quadro complessivo allegato al disegno di legge di bilancio presentato dal Ministero del tesoro.

⁸⁹ Francesco Petricone, *La riforma del bilancio dello Stato tra modifiche recenti e nuove applicazioni*, Scuola Superiore dell'Amministrazione dell'Interno, Sedicesimo numero della rivista quadrimestrale di cultura professionale, Roma, 2002, 136 e ss.

Il d.lgs. n. 279 del 1997 stabiliva che la determinazione delle unità previsionali di base doveva assicurare la rispondenza della gestione finanziaria agli obiettivi assegnati all'azione amministrativa dello Stato, nell'ambito del criterio della ripartizione delle risorse per funzioni, individuate con riferimento agli obiettivi perseguiti dalle politiche pubbliche di settore e all'esigenza di verificare la congruenza delle attività amministrative rispetto agli obiettivi stessi, anche in termini di servizi finali resi ai cittadini. Le unità previsionali delle entrate erano articolate per titoli, e, nel loro ambito, per tipologia di cespiti. Le entrate tributarie erano ulteriormente distinte a seconda che il gettito derivasse dalla gestione ordinaria dei tributi oppure da specifiche attività di accertamento e di controllo.

Le unità previsionali della spesa erano riferite alla spesa corrente, alla spesa in conto capitale e al rimborso di prestiti.

Il livello di responsabilità amministrativa grazie al quale erano determinate le unità previsionali di base doveva essere individuato in modo da assicurare il costante adeguamento della struttura del bilancio agli ordinamenti legislativi e all'organizzazione amministrativa statale. Il bilancio dello Stato, dunque, non era più organizzato in capitoli, pur rimanendo sempre ordinato in titoli e categorie, poiché l'unità elementare del bilancio, sia dello Stato, sia delle regioni, non era più il capitolo, ma l'unità previsionale di base.

Nel frattempo, a livello europeo, nel 1997 era stato varato il Patto di stabilità e crescita che aveva introdotto, assieme alla procedura per disavanzo e il relativo braccio correttivo, il criterio del pareggio di bilancio. Secondo le nuove regole, il disavanzo, oltre ad essere inferiore al 3 per cento del PIL, doveva tendere nel medio termine allo zero.

Dopo l'ingresso nell'euro, la legge n. 208 del 1999 modificò nuovamente il contenuto della legge finanziaria, allargandone i confini. Questa, difatti, non doveva più limitarsi a misure quantitative, ma poteva dettare disposizioni di natura sostanziale, anche con effetti negativi per la finanza pubblica, purché fossero finalizzate direttamente al sostegno o al rilancio dell'economia. Al fine di limitare il contenuto della legge finanziaria, erano comunque escluse dal suo perimetro disposizioni a carattere ordinamentale o organizzatorio, a meno che queste determinassero un rilevante miglioramento dei saldi. Erano vietati anche interventi di carattere localistico o microsettoriale, anche se finalizzati alla crescita economica. Questi limiti si rivelarono inefficaci e la finanziaria tornò a veicolare una molteplicità di in-

terventi onerosi, di matrice governativa e parlamentare, espressione spesso di micro-interessi e di istanze localistiche.

Il continuo “assalto alla diligenza” costrinse il Governo, per evitare l'esercizio provvisorio, a porre ripetutamente la questione di fiducia, spesso su un maxiemendamento che, in un solo articolo, incorporava l'intero contenuto della legge, con conseguente compressione delle facoltà del Parlamento nel suo ruolo di autorità di bilancio. La prevalenza del Governo in materia di finanza pubblica emergeva anche dal frequente ricorso a decreti-legge che, di fatto, presero il posto dei disegni di legge collegati che assicuravano un ruolo più incisivo al Parlamento.

Il fenomeno, affermatosi a partire dall'inizio del 2000, dei cosiddetti decreti “collegati di sessione” e di quelli “correttivi dei saldi”, fu favorito anche dall'incapacità delle Camere di assicurare ai disegni di legge collegati delle corsie preferenziali, così da renderli strumenti utili al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica. Un caso estremo in tal senso è rappresentato dal decreto-legge n. 112 del 2008 che non solo conteneva la manovra economica triennale, ma anticipava, a fronte della devastante crisi dei subprime, la manovra finanziaria all'estate⁹⁰.

La crisi finanziaria del biennio 2007/2008 cadde in un momento molto critico per le procedure di bilancio.

In piena crisi, venne approvata la legge n. 196 del 2009, nuova legge di contabilità e di finanza pubblica, che sostituiva la legge n. 468 del 1978. Il documento di economia e finanza e la legge di stabilità sostituirono il documento di programmazione economica e finanziaria e la legge finanziaria. La riforma, anche a causa della crisi finanziaria internazionale, era connotata meno da logiche programmatiche delle attività economiche e più preoccupata della stabilità dei conti pubblici. Uno dei punti della riforma era ed è rappresentato dalla corresponsabilizzazione delle regioni e degli enti locali nel perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica “definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione europea” (art. 1, comma 1, della legge n. 196 del 2009, come sostituito dalla legge n. 39 del 2011). Particolare attenzione era inoltre posta sia sul moni-

⁹⁰ Daniele Cabras, *Commentario. L'art. 81 della Costituzione*, cit.

toraggio e il controllo della spesa pubblica, sia sulle modalità di copertura degli oneri finanziari derivanti dai provvedimenti legislativi.

Innovativa risultava inoltre la scelta, già anticipata in via sperimentale dal 2007 in ambito statale, di riclassificare i bilanci pubblici in termini di missioni e programmi, associando i programmi di spesa alle unità di voto parlamentare, in modo da consentire al Parlamento di concentrarsi sulla valutazione delle politiche pubbliche delle quali i programmi erano espressione. La riforma voleva introdurre procedure e vincoli di finanza pubblica in grado di garantire stabilità finanziaria e politiche di lungo periodo e ispirate alla prudenza fiscale.

La legge n. 196 è stata modificata dalla legge n. 39 del 2011 per tenere conto dell'introduzione del semestre europeo, con il quale si voleva stabilire un più stretto coordinamento delle politiche economiche e di bilancio dei paesi dell'UE e, in particolare, tra quelli aderenti all'euro. Era prevista la presentazione al Consiglio e alla Commissione europea, entro il 30 aprile di ogni anno, del Programma di stabilità relativo agli andamenti del bilancio nel medio termine e del Programma nazionale di riforma finalizzato alla crescita e all'occupazione. Questi documenti costituivano la prima e la terza parte del Documento di economia e finanza. Il Ministro dell'economia e delle finanze doveva riferire sulle linee guida di politica economica e di bilancio dell'UE, anche per fornire una valutazione delle loro implicazioni per l'Italia, utile anche all'elaborazione dei Programmi di stabilità e riforma. Su questi ultimi, la Commissione europea poteva anche fornire raccomandazioni specifiche per ogni Stato, da approvarsi poi al Consiglio di giugno. I controlli sul rispetto della disciplina preventiva si realizzavano proprio attraverso il semestre europeo e, in particolare, dopo l'approvazione del Two Pack (regolamenti europei nn. 472 e 473 del 2013), mediante i progetti di bilancio da presentare alla Commissione entro il 15 ottobre sui quali la stessa poteva formulare rilievi e richieste di modifica.

La regola europea del pareggio di bilancio ha trovato attuazione attraverso fonti normative di diverso livello. La legge costituzionale n. 1 del 2012 ha introdotto la disciplina del pareggio, in prima battuta, mediante il nuovo articolo 81 della Costituzione che ora prevede, in modo molto più articolato rispetto alla versione originaria, che "Lo Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio, tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico. Il ricorso

all'indebitamento è consentito solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, al verificarsi di eventi eccezionali. Ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri provvede ai mezzi per farvi fronte. Le Camere ogni anno approvano con legge il bilancio e il rendiconto consuntivo presentati dal Governo. L'esercizio provvisorio del bilancio non può essere concesso se non per legge e per periodi non superiori complessivamente a quattro mesi. Il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni sono stabiliti con legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, nel rispetto dei principi definiti con legge costituzionale”.

La legge costituzionale n. 1 del 2012 ha declinato la regola del pareggio di bilancio anche in altre parti della Costituzione, e in particolare, negli articoli 97, 117 e 119.

La legge 24 dicembre 2012, n. 243 ha poi dato attuazione al principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'art. 81, comma 6, della Costituzione, prevedendo un articolato sistema normativo che disciplina gli equilibri dei bilanci e la sostenibilità del debito delle amministrazioni pubbliche nel loro complesso, i meccanismi di monitoraggio e di correzione dei conti pubblici, l'equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali e il loro concorso alla sostenibilità del debito pubblico, l'equilibrio dei bilanci delle amministrazioni pubbliche non territoriali, il bilancio dello Stato e i suoi equilibri e il ruolo dell'Ufficio parlamentare di bilancio.

Ma adesso davvero la storia fa spazio all'attualità.

E qui finisce il nostro viaggio nella finanza e nella contabilità pubblica, lasciando agli autorevolissimi coautori di quest'opera il compito di affrontare il “presente”.

CAPITOLO II

*Camilla Buzzacchi**

L'AUTONOMIA DELLA MATERIA «CONTABILITÀ PUBBLICA»

SOMMARIO: 1. Evoluzione della contabilità di Stato in «contabilità pubblica». – 2. Oggetto e contenuto della contabilità pubblica. – 3. La dimensione giuridica della contabilità pubblica: il diritto del bilancio come sistema autonomo rispetto ad altri rami giuridici. – 4. La contabilità pubblica e il diritto del bilancio al servizio della collettività. – 5. Articolazione della contabilità pubblica in una pluralità di sistemi armonizzati: l'esigenza del coordinamento. – 6. La delimitazione tra la contabilità pubblica e il settore privato.

1. Evoluzione della contabilità di Stato in «contabilità pubblica»

La disciplina e la letteratura scientifica che vengono riferite all'espressione «contabilità pubblica» sono lo sviluppo di un quadro giuridico e di studi che in origine è stato designato in termini di «contabilità di Stato»¹.

* Professoressa ordinaria di Diritto costituzionale, Università Milano-Bicocca.

¹ Si rinvia ad una recente ricostruzione delle vicende accademiche della materia della «contabilità pubblica»: cfr. F. Lanchester, *La contabilità di stato tra diritto ed economia*, in *Nomos*, 1, 2023. L'A. ripercorre la contrapposizione tra Gaetano Vitagliano e Vittorio Emanuele Orlando in merito alla natura della legge di bilancio per arrivare a illustrare il passaggio «Dal Diritto finanziario e Contabilità di Stato alla Cattedra di Istituzioni di diritto pubblico»; giunge alla conclusione che «il caso di Gaetano Vitagliano (...) evidenzia come necessariamente tra i SSD vi siano zone grigie, che scaldano le tensioni personali, così come le contrapposizioni metodologiche correlate alla situazione storico-spirituale del momento. Esso mette anche in evidenza come il tema della Contabilità di Stato o Contabilità pubblica sia stata relativamente trascurata dai giuspubblicisti ed in particolare dai costituzionalisti. Dopo l'opera di Vitagliano bisognerà aspettare circa sessanta anni perché al tema venisse ridato vigore dal volume di Valerio Onida (1936-2022). Oggi, nel quadro di un sistema costituzionale multilivello e con una Costituzione solo apparentemente rigida, le argomentazioni della dottrina statutaria assumono un aspetto inedito dopo la revisione dell'art. 81 Cost. che individua un vincolo di tipo nuovo alle competenze parlamentari». Riporta, come bibliografia di riferimento, V. Onida, *Le leggi di spesa nella Costituzione*, Milano, 1969 (ma prima ed. 1963); di poco posteriore S. Buscema, *Il bilancio*, vol. I, Milano, 1971. Ricorda poi che tra gli anni '70 e '80 si concretizzerà la terza fase della contabilità di

Se ne deduce che l'antecedente della «contabilità pubblica» – e delle riflessioni che si sono sviluppate intorno ad essa – è un ambito materiale che ha dovuto affermarsi tra le scienze giuridiche, dopo che il suo primo apparire, alle origini, era stato proprio del campo dell'economia aziendale e della scienza delle finanze. È vero, infatti, che l'approccio della gestione e del controllo dell'azienda è apparso storicamente quello adeguato per applicare anche nei confronti delle amministrazioni dello Stato logiche e metodi di efficiente impiego delle risorse. Per lungo tempo la natura della materia contabile è stata tratta dagli studi ragionieristici, sul presupposto che le tecniche dell'azienda privata potessero trovare utile impiego nei confronti di quella che poteva ritenersi l'«azienda» dello Stato e delle altre strutture pubbliche. Al tempo stesso la contabilità di Stato è stata a lungo attratta da parte della scienza delle finanze, negandosi il taglio giuridico agli studi relativi alle risorse pubbliche.

L'applicazione delle regole generali di gestione delle aziende all'Amministrazione statale ha condotto all'adozione dell'espressione «contabilità di Stato», che ha indicato tanto la disciplina che studia i fenomeni, quanto il contenuto delle relative norme legislative e regolamentari.

Si può ulteriormente specificare, per delineare in maniera più esaustiva il nucleo compreso nella definizione di contabilità pubblica, che «essa indica sia una parte dell'ordinamento giuridico, costituita dalle norme di diritto positivo che regolano l'attività finanziaria degli enti pubblici, sia la disciplina scientifica che ha per oggetto lo studio dei principi informativi di tale attività. Se in origine la formula “contabilità di Stato” indicava la scienza che studiava ed enunciava i principi informatori dell'attività gestoria dello Stato e si riferiva al complesso di norme di diritto positivo che regolano dette attività, oggi la formula “contabilità pubblica” si riferisce a quella parte dell'ordinamento giuridico che regola, attraverso norme di diritto positivo, l'attività finanziaria non solo dello Stato bensì di tutto il complesso degli

Stato (R. Perez, *Origini e contenuti di un insegnamento: la contabilità pubblica*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 3, 1987) con la pubblicazione del volume di A. Barettoni Arleri, *Lezioni di contabilità di Stato*, Roma, 1982 (e poi 1984, 1986, 1991).

Per una panoramica sulla tematica della natura della legge di bilancio, da cui origina la questione della collocazione della contabilità pubblica, cfr. M. Laze, *La natura giuridica della legge di bilancio: una questione ancora attuale*, in *Rivista AIC*, 2, 2019.

enti pubblici ed è, pertanto, una disciplina scientifica che ha per oggetto lo studio dei principi informativi di tale attività»².

L'evoluzione degli interventi dello Stato nell'economia, per il soddisfacimento di sempre nuovi e complessi bisogni pubblici, ha determinato la trasformazione della contabilità di Stato in contabilità pubblica, in parallelismo con l'evoluzione della finanza statale in finanza pubblica, e quest'ultima viene poi riferita dall'inizio del secolo presente al «sistema pubblico allargato», di cui fanno parte anche le amministrazioni territoriali. Il soddisfacimento di bisogni pubblici complessi sta richiedendo lo sviluppo di un sistema finanziario imponente, da governare attraverso regole contabili operanti sulla base di principi coerenti con l'ordinamento costituzionale e con quello europeo. Va tuttavia evidenziato che la finanza pubblica continua ad avere il suo nucleo principale nella finanza statale, e che la contabilità dello Stato continua a costituire il parametro di riferimento della contabilità pubblica, i cui principi generali e le cui metodologie sono oggetto di armonizzazione per le altre amministrazioni.

Nel nuovo secolo il diritto – ovvero la «dimensione giuridica» – appare, dunque, ormai dominante nell'inquadramento delle regole contabili dello Stato e delle amministrazioni: il risultato della collocazione degli studi in materia di finanza pubblica tra le diverse branche del diritto è quello di assegnarli al diritto finanziario, al diritto amministrativo, e, in ogni caso, al diritto pubblico.

2. Oggetto e contenuto della contabilità pubblica

In linea generale il contenuto della contabilità pubblica attiene al rapporto, di diritto pubblico, fra la generalità dei cittadini-contribuenti e gli enti pubblici. Da tale rapporto scaturiscono, per i cittadini-contribuenti, molteplici situazioni soggettive quali il diritto alla destinazione a fini pubblici dell'intero gettito tributario, e il diritto alla correttezza di gestione dei mezzi divenuti pubblici dal momento del versamento agli enti impositori. Tali diritti trovano garanzia in diversi istituti, quali la statuizione legislativa delle spese che debbono o possono essere erogate a carico del bilancio statale e dei bilanci degli altri enti

² Si veda A. Mondini, *Corso di Diritto della finanza pubblica*, Padova, 2021, 1-2.

pubblici, sia territoriali che istituzionali; il coordinamento della finanza statale con quella degli altri enti (art. 119 Cost.); l'esame ed approvazione di tutti i bilanci pubblici nella sede rappresentativa (art. 81 Cost.), quale conseguenza della decisione pubblica d'imposizione (art. 53 Cost.); un organico sistema di controlli sui vari settori della finanza pubblica, garante della legittimità della gestione e propedeutico per l'intervento parlamentare (art. 103 Cost.); l'assoggettamento alla giurisdizione contabile di tutti coloro che, sotto qualsiasi forma, gestiscono pubblico denaro.

Nella versione delle origini del Trattato di contabilità si segnalava con rammarico che «l'autonomia scientifica e didattica della contabilità pubblica è stata lungamente contestata dai “maestri” delle materie più o meno affini» per il fatto che «la natura complessa della contabilità pubblica ha impedito ai “maestri” delle materie maggiormente vicine – come il diritto amministrativo e il diritto pubblico in genere, il diritto finanziario e scienza delle finanze, la ragioneria o economia aziendale – di comprendere la stessa fra le materie satelliti da inserire nell'orbita di quella propria».

Ma soprattutto si evidenziava «come l'autonomia della contabilità pubblica si sia andata affermando» anche per «un risveglio notevole negli studi della materia» dopo un lungo tempo durante il quale la contabilità è stata considerata «come materia essenzialmente pratica indegna ed inidonea ad assurgere a dignità scientifica (..) partendo dal presupposto che per la contabilità pubblica esiste la possibilità di una costruzione scientifica ancorata ad un sistema organico col quale porre a raffronto i singoli aspetti tecnico-giuridici».

L'evoluzione circa il contenuto della contabilità di Stato è strettamente collegata con la progressiva espansione degli interventi dello Stato nell'economia per il soddisfacimento di sempre nuovi bisogni. Da contabilità di Stato essa è stata gradualmente assimilata a contabilità pubblica, che è concetto idoneo a comprendere le varie ramificazioni della finanza pubblica e ha condotto ad affiancare al documento di bilancio dello Stato gli analoghi documenti previsionali di enti dotati di autonomia di bilancio come le autonomie territoriali e enti pubblici di altra natura.

È ancora vera l'affermazione che «la realtà odierna della finanza pubblica non consente di vedere i problemi giuridici contabili col paraocchi dello Stato-persona giuridica. Si rende sempre più necessario pervenire alla affermazione, anche normativa, di principi di contabilità pubblica validi per tutti gli enti che gestiscono pubblico denaro».

In virtù dell'evoluzione che ha caratterizzato la materia, il contenuto della contabilità pubblica è tale da poter ritenere che essa costituisca ormai una disciplina dotata di autonoma dignità scientifica. Questo comporta evidentemente la completa distinzione rispetto a branche scientifiche che si occupano senz'altro della contabilità delle amministrazioni, ma a partire da conoscenze di carattere economico e dalle tecniche della gestione aziendale. Se dunque gli studi di scienza delle finanze continuano a offrire importanti approcci di comprensione delle vicende contabili e finanziarie degli apparati pubblici, il loro apporto ricade in una prospettiva di valutazione dell'impiego dei mezzi materiali e non è in grado in alcun modo di fornire elementi utili a delineare il rapporto che intercorre tra gli individui contribuenti e le istituzioni. In altri termini, è ormai palese che la scienza economica della contabilità dia un importante contributo alla conoscenza dei fenomeni finanziari delle amministrazioni, ma non sia idonea a fornire elementi di discernimento relativi alle finalità delle amministrazioni pubbliche e ai rapporti che devono necessariamente sorgere al fine di garantire il perseguimento di quelle finalità.

La dimensione giuridica diventa allora indispensabile, posto che i meccanismi di raccolta delle risorse finanziarie e di destinazione delle stesse alla realizzazione di servizi e prestazioni capaci di dare soddisfacimento ai diritti non possono che essere inquadrati in una cornice di regole e di decisioni pubbliche: portando così al consolidamento di un «diritto» – inteso come corpo di prescrizioni normative – che è specificamente volto a legittimare passaggi amministrativi destinati a tradursi in determinazioni di entrata e di spesa. La visione «giuridica» dei fenomeni contabili significa che diventano rilevanti le procedure e le forme che gli amministratori devono rispettare; tale visione è ormai pienamente accolta da più di mezzo secolo, e va a completare l'analisi scientifica dei flussi finanziari e degli impieghi delle risorse, affiancando le teorizzazioni di impronta economico-aziendale e aggiungendo a quelle il punto di osservazione del diritto e dei processi decisionali delle istituzioni.

3. *La dimensione giuridica della contabilità pubblica: il diritto del bilancio come sistema autonomo rispetto ad altri rami giuridici*

All'interno dell'ampio perimetro delle discipline giuridiche, la materia contabile è stata inizialmente attratta tra le categorie del diritto amministrativo. È apparsa infatti coerente la collocazione delle tecniche contabili tra le analisi delle decisioni della pubblica amministrazione, andandosi in particolare a distinguere e a catalogare le diverse fasi della gestione delle risorse sul versante delle entrate e delle spese, nonché la gestione del patrimonio. In più anche l'ampio capitolo dei controlli contribuiva a identificare l'ambito della contabilità pubblica con il campo dominato dal diritto amministrativo.

Il complesso di questi studi si è poi gradualmente reso indipendente dalla branca disciplinare concernente le pubbliche amministrazioni, per configurarsi come «diritto finanziario»³. Le tante manifestazioni delle decisioni finanziarie riconducibili a Stato, autonomie territoriali, enti pubblici e Unione europea hanno cominciato ad essere considerate come un'entità scientifica a sé stante, accomunate dal fatto di rappresentare una peculiare attività delle strutture amministrative, ben distinta rispetto al complesso di azioni degli apparati pubblici.

Nel frattempo, la riforma costituzionale intervenuta nel 2012 con la l. cost. n. 1 ha rafforzato la portata dell'art. 81 Cost. e ha condotto a considerare la materia contabile/finanziaria come una componente fondamentale del diritto costituzionale. Anzi, la questione della qualità «contabile» e «finanziaria» del rapporto tra lo Stato e le varie amministrazioni – territoriali e non – si è allargata ad altre disposizioni oltre all'art. 81 – e segnatamente agli artt. 97 e 119 – e si è così evidenziata la crescente importanza del risvolto finanziario delle dinamiche tra livelli di governo e dei rapporti tra le amministrazioni e i cittadini.

L'ultimo passaggio di tale sviluppo evolutivo è costituito dal riconoscimento di un vero e proprio «diritto del bilancio», esito tra l'altro di un virtuoso contributo giurisprudenziale della Corte costituzionale⁴. Il «diritto

³ Si rinvia nuovamente a A. Mondini, *Corso di Diritto della finanza pubblica*, cit., trattazione manualistica che presenta ormai tale impostazione.

⁴ In dottrina si rinvia anzitutto ai tanti scritti di Antonio Brancasi; e inoltre a C. Bergonzini (a cura di), *Costituzione e bilancio*, Milano, 2019; C. Forte, *Le regole di finanza pub-*

del bilancio» come complesso di regole con una propria identità all'interno del quadro costituzionale comincia a emergere nelle pronunce del giudice delle leggi del secondo decennio del secolo presente: la nozione del bilancio come bene pubblico – secondo il felice paradigma introdotto dalla sent. n. 184/2016 – rimanda ad uno statuto del bilancio in quanto strumento di soddisfacimento di interessi collettivi e di garanzia della responsabilità politica e di preservazione del rapporto fiduciario, alla base dei quali si costruisce il principio democratico⁵. A partire da tale decisione, il diritto del bilancio si fonda poi sulle successive sentenze nn. 10 e 107/2016 e 6/2019, nonché su tutte quelle decisioni che, in misura crescente, hanno fornito risposte a ricorsi sollevati in via incidentale da sezioni regionali della Corte dei conti: così è avvenuto con le sentt. nn. 196/2018, 18 e 105/2019, 4 e 115 e 157/2020.

Il diritto del bilancio si caratterizza ormai per il valore sostanziale della decisione finanziaria stessa, con significative conseguenze – in ultima istanza – sulla forma di governo e anche sulla forma di Stato se è vero che, come è stato osservato e come si può condividere, «nella modernità non si è mai nutrito alcun dubbio sulla connessione tra bilancio, forma di Stato, forma di governo, tipo di Stato»⁶. E per tale ragione trova conferma il pensiero di

blica oggi: uno sguardo d'insieme, in Osservatorio costituzionale, 2015; E. Cavasino, *La dimensione costituzionale del "diritto del bilancio". Un itinerario di giurisprudenza costituzionale dalla sentenza n. 196 del 2018 alle nn. 18 e 105 del 2019*, in *Diritto & Conti. Bilancio, Comunità, Persona*, 1, 2019; Id., *Scelte di bilancio e principi costituzionali*, Napoli, 2020; nonché sia consentito a C. Buzzacchi, *Il «custode della finanza pubblica allargata» e gli oneri della potestà di coordinamento*, in *Le Regioni*, 4, 2016; e *Perequazione e specialità: il superamento dell'accordo in caso di reiterata indisponibilità del legislatore statale*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1, 2019.

⁵ Cfr. M. Degni, P. De Ioanna, *Il bilancio è un bene pubblico. Potenzialità e criticità delle nuove regole del bilancio dello Stato*, Roma, 2017 e L. Antonini, *La Corte costituzionale a difesa dell'autonomia finanziaria: il bilancio è un bene pubblico e l'equilibrio di bilancio non si persegue con tecnicismi contabili espropriativi*, in *Rivista Aic*, 1, 2018.

⁶ Si vedano le ampie considerazioni di M. Luciani, *Bilancio, forma di governo, forma di Stato*, in C. Bergonzini (a cura di), *Costituzione e bilancio*, cit., 40, a tale riguardo. L'A. risale a *La ragion di Stato* di Giovanni Botero del 1589 per dare fondamento al collegamento tra decisione sulle risorse finanziarie e l'assetto di forma di Stato e forma di governo: il filosofo, che nell'analisi dell'avvento dello Stato moderno ha rivolto specifica attenzione ai profili economici e tributari del funzionamento delle prime amministrazioni pubbliche, ha collegato un potere politico stabile al tema delle risorse materiali e delle condizioni economico-finanziarie.

Vittorio Emanuele Orlando di più di un secolo fa secondo il quale deve ancora arrivare «il giorno in cui nulla più potrà dirsi od obiettarsi su quell'argomento» perché se così accadesse significherebbe che «nella scienza del diritto costituzionale, tutte le questioni fondamentali si sono acquietate nella pace di un universale consenso»⁷: l'attuale passaggio storico conferma ampiamente che così non è, perché tante sono le varianti che possono intervenire su questo terreno.

4. *La contabilità pubblica e il diritto del bilancio al servizio della collettività*

È stato correttamente affermato che la nostra Costituzione non si limita a riconoscere un ruolo attivo alla Repubblica in campo economico-finanziario, ma accoglie una nozione di finanza pubblica di tipo «funzionale», volta cioè a determinare le condizioni per una redistribuzione del reddito e di controllo dell'economia nazionale che rappresenta la «premessa per il conseguimento dell'eguaglianza di fatto»⁸. In questa prospettiva al sistema della finanza pubblica – a cui risponde il principio della stabilità – è dunque assegnata una valenza funzionale che va ben oltre gli aspetti tecnici degli equilibri contabili: il meccanismo della spesa pubblica, regolato del bilancio dello Stato, persegue finalità di giustizia finanziaria, che danno spessore e consistenza sul piano dei valori alle prescrizioni che discendono dall'art. 81 Cost. L'attività finanziaria non trova giustificazione in sé stessa, ma nell'ordinamento giuridico, nella misura in cui l'insieme coerente di misure miri a garantire «la sostanziale stabilità del sistema economico e lo sviluppo del reddito nazionale»⁹. La concezione di una finanza pubblica funzionale rispetto a tale orizzonte, ricavabile dal disegno dei costituenti fin

Cfr. anche M. Luciani, *Costituzione, bilancio, diritti e doveri dei cittadini*, in *Scritti in onore di Antonio D'Atena*, vol. III, Milano, 2015.

⁷ Il passaggio richiamato è in V. E. Orlando, *Il contenuto giuridico della legge del bilancio (a proposito di una recente pubblicazione)*, in *Rivista di diritto pubblico e della pubblica amministrazione in Italia*, 1911, 268, come richiamato da R. Bin, *Introduzione*, in C. Bergonzini (a cura di), *Costituzione e bilancio*, cit., 9.

⁸ G. P. Ladu, *I principi costituzionali e la finanza pubblica*, in C. E. Gallo (a cura di), *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Torino, 2013, 8.

⁹ *Ivi*, 9.

dalle origini¹⁰, è dunque quella a partire dalla quale si ritiene che debba essere effettuato qualsiasi processo di bilanciamento, che dovrà tener conto della missione «alta» delle regole finanziarie e dunque stabilire in che misura la gestione delle risorse pubbliche consenta di garantire tale missione.

Perché è evidente, con questa prospettazione, che l'attività finanziaria dovrà necessariamente essere particolarmente rigorosa e ligia a criteri e parametri che rendano possibile la sostanziale stabilità del sistema economico, nel quale senza alcun dubbio rientrano le molteplici azioni e garanzie a favore delle persone e della comunità previste dalla Costituzione: la qualità di stabilità economica e sociale che il quadro costituzionale richiede costituisce l'orizzonte di riferimento, rispetto al quale l'attività finanziaria rappresenta un fondamentale strumento di perseguimento. Non qualsiasi attività finanziaria è ammissibile a fronte di tali aspettative, ma solo quell'attività finanziaria che, governata con un indirizzo coerente e lungimirante, possa assicurare il mantenimento di un grado di sviluppo e di benessere compatibili con i valori e con il disegno della Costituzione.

Il problema della priorità o meno delle esigenze della finanza pubblica va declinato a fronte della consapevolezza che le relative regole sono suscettibili di essere applicate in forme distorte, con il risultato che gli esiti di una gestione incauta o poco diligente si possano riverberare sulle politiche di garanzia dei diritti. È dunque giustificato l'avvertimento che un debito eccessivo e incontrollato – dello Stato, ma anche degli enti territoriali – possa pregiudicare la capacità di sviluppare politiche di crescita e, al tempo stesso, di coesione economica e sociale.

Se si accede a questa operazione di obiettività, si comprende che la condanna o critica non vanno dirette all'attività finanziaria in sé e alle regole che la governano, che se applicate correttamente sono destinate a permettere l'equilibrata promozione di una comunità che aspira alla crescita dei suoi consociati; ma piuttosto alle degenerazioni che si possono determinare – e che si sono oggettivamente prodotte nell'arco dei decenni e che negli ultimi anni stanno assumendo ormai contorni patologici, anche a se-

¹⁰ Si rinvia a A. Amatucci, *Funzioni e disciplina del bilancio dello Stato*, Napoli, 1970; Id., *L'ordinamento giuridico finanziario*, Napoli, 1981; G. P. Ladu, *Il controllo della spesa pubblica*, Rimini, 1984, G. Abbamonte, *Stato ed economia nell'ordinamento costituzionale italiano*, in *Giustizia civile*, 1960.

guito dell'emergenza sanitaria¹¹ – che inevitabilmente rappresentano ormai una minaccia per i valori della coesione economica e sociale e della crescita stabile.

A fronte di una divaricazione rispetto al modello costituzionale è ormai impossibile non avanzare domande di risanamento e di revisione delle modalità di gestione delle risorse pubbliche.

Sembra qui necessario aprire la riflessione anche alla dimensione temporale, perché è evidente che le conseguenze di un sistema di finanza pubblica che non riesce più a rispondere alle finalità preminenti dell'ordinamento sono destinate non solo ad essere percepite in una prospettiva diacronica, ma anche che esse saranno addirittura più gravose per le generazioni che seguiranno rispetto a quelle sopportate dalle generazioni che hanno provocato effetti di dissesto finanziario.

È una visuale che è ormai ben presente e avvertita da molti studiosi, e che quindi è stata già intensamente esplorata: la questione è stata posta allorché si è osservato che dietro il problema costituzionale dell'equilibrio di bilancio non vi è solo un astratto e generale interesse pubblico di tipo organizzatorio o motivazioni di efficienza economica, ma anche motivazioni di solidarietà intergenerazionale. Se la Costituzione è anche un patto generazionale¹², l'utilizzo di risorse che hanno dei limiti impone di valutare le ricadute di scelte che si compiono ora nei confronti di politiche ed interventi che potranno aver luogo nel futuro, ma a condizione che siano disponibili altrettante risorse rispetto a quelle che le scelte attuali assorbono. Se addirittura – come è nel caso di una spesa pubblica attuale finanziata attraverso un quantitativo di debito inaccettabile – alle generazioni prossime toccherà farsi carico del ripristino delle risorse consumate ora, è evidente che il principio di solidarietà è palesemente negato e tanto meno è rispettato quel valore della giustizia finanziaria che discende dalla Costituzione.

¹¹ Sul punto sia consentito rinviare a C. Buzzacchi, *Le alterazioni del diritto del bilancio nell'emergenza sanitaria*, in *Diritto & conti. Bilancio Comunità Persona*, 2, 2020 e a *Pandemia e diritto del bilancio*, in *Costituzionalismo*, 3, 2020.

¹² Come sostenuto da P. Häberle, *Le libertà fondamentali nello Stato costituzionale*, Roma, 1993, 268.

Senza potersi addentrare nel dibattito se le pretese e le aspettative delle generazioni future possano o no configurarsi in termini di diritti¹³, rimane in tutta la sua portata la questione della sostenibilità della finanza pubblica. Difficile immaginare che il dettato costituzionale pretenda una giustizia finanziaria che si realizza solo in un passaggio temporale, e ammetta che essa sia talmente mal governata da diventare fonte di restrizioni e penalizzazioni ai danni dei membri della società che seguiranno: senza confrontarsi con la questione più specifica circa la natura giuridica delle aspettative dei «futuri», si può tranquillamente ritenere che operazioni di tale indifferenza nei confronti delle generazioni che dovranno ripagare un debito esorbitante, che ora si è contratto, non siano in alcun modo compatibili coi valori costituzionali¹⁴.

Pare peraltro interessante recuperare un filone di riflessione volto ad evidenziare un fenomeno di «asfissia» tipico «dell'azione erosiva di trent'anni di compressione spazio-temporale», che non solo ha condotto «alla sindrome dei 'minuti contati', ovvero la diffusa sensazione di non disporre del tempo sufficiente per coordinare scenari di vita sempre più rapidi e diversificati in vista del raggiungimento dei propri obiettivi, ma si estende al più generale restringimento dell'orizzonte temporale collettivo, l'infrastruttura cognitiva che infonde senso a quegli obiettivi, permettendo ad un gruppo omogeneo di formulare un'idea condivisa di durata in cui la temporalità finita dei singoli possa iscriversi in una trama significativa coerente»¹⁵.

Proprio questa perdita della rilevanza della dimensione temporale sembra segnalare un fenomeno di allontanamento da quelli che sono i caratteri propri di categorie – quella di «ordine», di «sistema» e di «ordinamento» – a cui fino ad ora il modello di convivenza fondato sul nostro patto costitu-

¹³ M. Luciani, *Sui diritti sociali*, in *Democrazia e diritto*, 1, 1995, 569, contesta la possibilità di definire i bisogni delle generazioni future, e dunque tanto meno accetta l'idea di configurarli in termini di diritti, di cui oggi sia necessario tenere conto.

¹⁴ Si rinvia a V. Valenti, *Diritto alla pensione e questione intergenerazionale*, Torino, 2013, 63 ss., per un approccio convinto al tema della solidarietà tra generazioni, soprattutto in relazione al diritto alla pensione.

¹⁵ S. Di Chio, *Tempo (ir)reale L'orizzonte temporale in Occidente dalla compressione sul presente all'asfissia dell'immediatezza*, in *Rassegna italiana di sociologia*, 4, 2013, 514. L'A., 517 ss., compie un'analisi assai interessante di come è evoluta la nozione di «orizzonte temporale» nell'età moderna.

zionale era con tutta evidenza conformato¹⁶. La sequenza concettuale «ordine, sistema, ordinamento» è stata quella che ha individuato la compattezza e l'organicità razionali dell'attività normativa¹⁷ degli Stati, a cui tale potere legittimamente è spettato e ancora spetta. I termini di ordine e di sistema rimandano alla convinzione di poter disporre gli eventi ed i fenomeni secondo una logica razionale, di nessi logici e casuali, e tale sistemazione della realtà avviene dunque attraverso regole, che vanno a costituire l'ordinamento giuridico: i cui atti normativi – di cui la legge è il più emblematico – si caratterizzano per la loro capacità di durare nel tempo, proprio perché il loro fine strutturale è quello del *dovere essere nel tempo*. Gli Stati, e quello italiano fondato sulla Costituzione del 1948, rispondono a questa sequenza paradigmatica nella misura in cui hanno da sempre e continuano ad aspirare ad affermare un ordine tra i soggetti e gli eventi che in essi si muovono; che crea un sistema razionale e causale di rapporti, che si traducono, sul piano giuridico, nell'edificazione di un ordinamento, le cui norme si sciolgono dal legame di chi le ha poste, per trovare una giustificazione nell'ordine che disporranno in relazione ai valori che hanno scelto come fondanti; e nel sistema, in cui si articolerà razionalmente tale ordine con durezza nel tempo.

Ma nel Novecento si è insinuata anche una sequenza paradigmatica del tutto differente, quella che attualmente sembra voler sostituire la categoria di ordinamento giuridico con la modalità della *governance*: termine abbondantemente impiegato nel discorso politico e istituzionale, ma proprio perché ormai imposto da un modello culturale fondato su una diversa modalità di governo che sempre più frequentemente si designa in termini di *governance* – ma forse di mera gestione – della realtà. La nozione di «*governance*» rischia di finire per rappresentare solo una metodica gestionale, in particolare fondata sulla negoziazione tra portatori di interessi, a seguito della quale può prodursi un «equilibrio regolativo nell'istante»¹⁸ – tipico

¹⁶ Si ricorre qui ad una modalità di lettura dei sistemi di regole attuali, che parte dalla situazione dell'Unione europea come «luogo esemplare»: è quella di B. Montanari, *Dall'ordinamento alla governance. Uno slittamento di piani*, in Id. (a cura di), *La costruzione dell'identità europea: sicurezza collettiva, libertà individuali e modelli di regolazione sociale*, Torino, 2012, e pubblicato anche in *Europa e diritto privato*, 2, 2012.

¹⁷ *Ivi*, 19.

¹⁸ *Ivi*, 28.

del «presentismo»¹⁹ – da cui non può discendere un sistema di relazioni durature e stabili, in quanto capaci di disancorarsi dall'attività di governo che le ha generate.

Tale schema di lettura dell'evoluzione e della crisi delle democrazie rappresentative, destinate sempre più a rinunciare all'aspirazione di ordinare la realtà e ridotte ad adattarsi a mere operazioni contingenti²⁰ e a transitorie regolazioni di interessi, indistintamente pubblici o privati, mette in evidenza lo smarrimento di un concetto ampio di stabilità sociale e la sua affermazione, con una valenza meramente economico-finanziaria, sono fenomeni che sembrano totalmente frutto della dinamica del superamento della dimensione ordinamentale, che ha lasciato spazio alla logica della *governance*: dove manca la volontà di ordinare, disporre e governare gli interessi alla luce di valori predeterminati e secondo una logica di durezza, e prevale invece l'opportunità di stabilire situazioni di mero equilibrio, di cui non si pretende la preservazione.

A ciò si aggiunge il dilagare di un'interpretazione economicistica che è stata estesa al senso della vita umana in quanto tale²¹, rispetto e in funzione della quale si applicano procedure regolative, ben lontane dalla funzione ordinativa dell'attività normativa vera e propria.

Causalmente il termine di «equilibrio» qui utilizzato coincide con il criterio a cui, secondo il nuovo art. 81 Cost., deve conformarsi l'attività finan-

¹⁹ S. Di Chio, *Tempo (ir)reale*, cit., 520 ss., richiama il termine «presentismo», che si deve allo storico francese F. Hartog, *Temps et Histoire. Comment écrire l'histoire de France?*, in *Annales*, 6, 1995, 1223: tale concetto «è utile per definire l'attuale tendenza a valorizzare idee, condotte e atteggiamenti che mirino alla riduzione della distanza temporale tra il vissuto e le fonti di senso che lo informano (...) Adottare degli schemi cognitivi presentisti significa assumere come criteri di valutazione dell'azione non solo la velocità d'esecuzione ma anche il breve termine delle conseguenze, elementi che insieme misurano l'abilità di concentrare il proprio potenziale nell'esigua porzione di tempo che si ha ad immediata disposizione».

²⁰ C. Lasch, *The Culture of Narcissism*, New York; trad. it. *La cultura del narcisismo*, Milano, 1981, 17, segnala il rischio rappresentato dal fenomeno per cui «vivere per il presente è l'ossessione dominante (...), vivere per sé stessi, non per i predecessori o per i posteri». S. Di Chio, *Tempo (ir)reale*, cit., 523, constata come Lasch intercetti la deriva del presentismo proprio nella critica ad una società edonista e sazia, che inizia a fare i conti con le disfunzioni del benessere al termine di un decennio segnato da una rivoluzione culturale, a cui ancora oggi si guarda con rimpianto come la grande stagione dell'affermazione dei diritti e della richiesta finalmente esaudita di espressione.

²¹ B. Montanari, *Dall'ordinamento alla governance*, cit., 13.

ziaria dello Stato: al di là dell'identità terminologica, il processo in atto in Italia e negli altri Paesi europei, se non nell'intera Unione, sembra ben più riconducibile alla sequenza «complessità-equilibrio-governance» piuttosto che a quella «ordine-sistema-ordinamento giuridico». La direzione e lo scenario verso cui appare muoversi il meccanismo di controllo del rispetto della regola dell'equilibrio tra entrate ed uscite sono quelli della polarizzazione delle politiche pubbliche a permettere la verifica contingente, anno per anno, dell'equilibrio dei flussi finanziari; la manovra di bilancio si mostra proiettata a garantire di anno in anno un contenimento della spesa che possa rispettare il parametro del disavanzo strutturale del 3 per cento, senza che necessariamente emerga anche una volontà o un disegno autenticamente ordinatori, ovvero volti a collocare in un progetto di crescita e di promozione complessiva della comunità le azioni pubbliche da finanziare e le prestazioni patrimoniali da esigere. La capacità di creare relazioni coerenti, nessi causali e assetti razionali complessivamente orientati a determinare una crescita armoniosa dei consociati e della comunità – ciò che dovrebbe dare contenuto e sostanza all'affermazione della dimensione dell'ordinamento giuridico, preordinato a finalità comuni da perseguire con pluralità di azioni – sfugge ad una programmazione finanziaria che ha visione sull'avvenire, dal momento che risponde invece sempre più al modello della *governance*, ovvero dell'equilibrio contingente e del presente, del quale non si garantisce la durata nel tempo: ciò che è stato definito il «regime d'immediatezza al governo della contemporaneità»²². O piuttosto, tale ultima condizione – la capacità di creare relazioni coerenti, nessi causali e assetti razionali per la crescita armoniosa dei consociati e della comunità – è nominalmente e formalmente auspicata, e anche richiesta da documenti contabili che proiettano le stime e le previsioni ad archi temporali più lunghi dell'anno di esercizio finanziario²³: ma le modalità di raggiungimento dell'equilibrio per i singoli esercizi finanziari denotano sul piano sostanziale una carenza di progettualità e di intento ordinatore, smascherando una logica negoziale destinata a produrre equilibri momentanei ma inadeguata a

²² S. Di Chio, *Tempo (ir)reale*, cit., 515.

²³ Sul punto sia consentito rinviare a C. Buzzacchi, *Il controllo di legalità finanziaria a garanzia del principio democratico e della responsabilità di mandato*, in *Rivista della Corte dei conti*, 6, 2019 e a *Autonomie e Corte dei conti: la valenza democratica del controllo di legalità finanziaria*, in *Costituzionalismo*, 1, 2020.

creare sistemi di convivenza e di progresso complessivo durevoli²⁴. Lo spirito dilagante della *governance*, con il coinvolgimento di una pluralità di attori, istituzionali e non, che concorrono a produrre assetti e decisioni negoziate che danno luogo a equilibri passeggeri, permette soprattutto nell'ambito della finanza pubblica di determinare momenti di equilibrio nella complessità dei fenomeni che si rinuncia a governare in una prospettiva di stabilità nel tempo, accontentandosi della stabilità del momento.

E qui si perviene ad una sorta di chiusura del cerchio, legata alla necessità ormai irrinunciabile, per sistemi economici che ambiscono alla sola stabilità del momento, di ricorrere senza più remore a risorse che non sono disponibili nel presente, ma che sono indispensabili per realizzare i bisogni del presente. Come è stato osservato la "finanziarizzazione dell'economia" si trasforma in una più capillare «cultura del debito», che professa la legittimità indiscutibile della sottomissione delle risorse future alle esigenze del presente: «se la compressione spazio-temporale aveva spalancato le porte della Borsa, l'asfissia segna il trionfo di un sistema aperto che detta le regole nonostante la consapevolezza della propria intima instabilità. La crisi dei mutui *subprime* dell'autunno 2008 ha mostrato la forza di un modo di concepire i rapporti economici come movimento autosufficiente del denaro, autonomo dal lavoro inteso come sforzo e applicazione umani, ricerca tecnologica, vincoli geografici o istituzionali dotati di rispettive tempistiche di garanzia»²⁵.

²⁴ Osserva ancora S. Di Chio, *Tempo (ir)reale*, cit., 524, che la protensione al futuro è stata «la forma moderna del tragitto, da compiere attraverso l'uso accorto di accumulazione e distruzione. Su queste pratiche vegliava lo Stato che, attraverso le politiche di *welfare*, il sostegno alle imprese e la politica monetaria centralizzata, garantiva la stabilità del sistema economico nazionale ammortizzando la volubilità dei cicli e le avarie congenite al libero gioco del mercato nel suo orizzonte temporale di lungo periodo. L'equilibrio si spezza negli anni '70 quando crisi energetica, saturazione dei mercati e contestazione sociale plasmano un 'nuovo capitalismo' che, facendo leva sull'innovazione tecnologica, mette in atto una reazione che riconfigura completamente il rapporto tra profitti e salari nell'inedito e ormai accessibile contesto planetario».

²⁵ *Ivi*, 529. L'A., 525, spiega che «nel cammino verso la finanziarizzazione, il capitalismo anni '80 intravede il miraggio dell'uscita virtuale dalle costrizioni dei sistemi di protezione sociale del lavoro che negli anni '70 avevano raggiunto l'apice sotto la spinta della mobilitazione operaia. Dal punto di vista temporale, quello finanziario è un mercato che si distingue dagli altri per essere totalmente immerso nel solo orizzonte di breve periodo».

5. *Articolazione della contabilità pubblica in una pluralità di sistemi armonizzati: l'esigenza del coordinamento*

Si è evidenziato come il nuovo secolo sia caratterizzato da un sistema di finanza pubblica che viene ormai designato «allargato», dal momento che è comprensivo di un insieme di impianti finanziari dotati di autonomia, ma che sono chiamati a declinare quest'ultima in sintonia con la più ampia struttura finanziaria di cui sono componenti. Vanno allora richiamate quelle prerogative dello Stato, che hanno determinato in misura crescente una minimizzazione degli elementi di asimmetria. Le potestà di coordinamento e quella dell'armonizzazione rappresentano ora potenti strumenti di omogeneizzazione ad opera dello Stato. Ed entrambe, le potestà, chiamano in causa, anche se per motivi diversi, l'appartenenza della Repubblica all'ordinamento sovranazionale, che incide evidentemente sull'assetto del complesso delle amministrazioni territoriali.

La potestà relativa ai principi del coordinamento è chiamata ad essere, con le parole di Vittorio Bachelet, «l'insieme delle disposizioni volte ad assicurare l'armonico orientamento di determinate istituzioni verso fini comuni, pur essendo quelle regole stesse finalizzate a mantenere l'autonomia dei soggetti interessati»²⁶. La sua applicazione deve frequentemente manifestarsi come prerogativa volta a vincolare decisioni delle autonomie con discipline che non si possono limitare alla dimensione del principio; e che soprattutto hanno individuato la legittimazione di tale potestà nell'obbligo di rispetto dei vincoli finanziari dell'ordinamento dell'Unione. Il fulcro di tali vincoli risiede nell'obiettivo dell'equilibrio di bilancio, orizzonte che implica un insieme di conseguenze²⁷, visto che tale regola per le autonomie significa effettivamente l'obbligo della parità tra entrate e spese: essa ha for-

²⁶ V. Bachelet, voce *Coordinamento*, in *Enc. diritto*, X, Milano, 1962, 631 ss.

²⁷ Tra i tanti interventi che hanno affrontato la questione si rinvia ad alcuni dei più significativi: F. Bilancia, *Spending review e pareggio di bilancio. Cosa rimane dell'autonomia locale?*, in *Diritto pubblico*, 1, 2014; A. Brancasi, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali di fronte ai vincoli europei ed alla riforma costituzionale sul "pareggio di bilancio"*, in *Regioni*, 1-2, 2014; C. Buzzacchi, *Equilibrio di bilancio versus autonomie e 'Stato sociale'*, in *Amministrare*, 1, 2014; F. Gallo, *Il principio costituzionale di equilibrio di bilancio e il tramonto dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Rassegna tributaria*, 6, 2014; N. Lupo, G. Rivosecchi, *Quando l'equilibrio di bilancio prevale sulle politiche sanitarie regionali*, in *Regioni*, 5-6, 2012.

temente condizionato queste amministrazioni sul lato della spesa, ma non ha mancato di riflettersi anche sul versante delle fonti di finanziamento.

Il percorso del rafforzamento del coordinamento a favore dello Stato si è mantenuto e accentuato, con l'avallo della Corte costituzionale. L'essenza del «coordinamento della finanza pubblica»²⁸ è, secondo la Corte costituzionale, il concorso al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica: il suo contenuto, secondo la sent. n. 138/2013, «attiene soprattutto al rispetto delle regole di convergenza e stabilità dei conti pubblici provenienti sia dall'ordinamento comunitario che da quello nazionale»: la novella costituzionale del 2012 ha elevato al massimo rango dei vincoli tali per cui anche le varie manovre economiche del governo hanno potuto essere «qualificate come principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi degli articoli 117, terzo comma, e 119, secondo comma, della Costituzione», come sostenuto in occasione della sent. n. 39/2014. La Corte ha ritenuto esistere un legame genetico tra vincoli interni e comunitari in materia di finanza pubblica, e tale legame giustifica il potere di coordinamento dello Stato, in quanto esso «attiene soprattutto al rispetto delle regole di convergenza e stabilità dei conti pubblici, regole provenienti sia dall'ordinamento comunitario che da quello nazionale». Infatti, il patto di stabilità esterno e, più in generale, i vincoli di finanza pubblica «obbligano l'Italia nei confronti dell'Unione europea ad adottare politiche di contenimento della spesa, il cui rispetto viene verificato in relazione al bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche». Tale prospettiva ha dato luogo a un complesso sistema di controlli contabili sulle autonomie, che sono stati qualificati con la sent. n. 40/2014 come «operazione indispensabile per verificare il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica», poiché «il

²⁸ Sulla competenza del coordinamento finanziario A. Brancasi, *Il coordinamento della finanza pubblica nel federalismo fiscale*, in *Federalismi*, 19, 2011; C. Buzzacchi, *Vincoli europei di bilancio e politiche sociali delle Regioni*, in *Diritti regionali*, 1, 2018; D. Cabras, *Apunti sul tema del coordinamento della finanza pubblica tra Unione europea, Stato e autonomie territoriali*, in *Federalismi*, 22, 2010; L. Cavallini Cadeddu, *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica nelle riforme*, in *Federalismi*, 2011; G. Rivosecchi, *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica tra patto di stabilità, patto di convergenza e determinazione dei fabbisogni standard degli enti territoriali*, in *Rivista AIC*, 1, 2012; Id., *Il coordinamento della finanza pubblica: dall'attuazione del Titolo V alla deroga al riparto costituzionale delle competenze?*, in *ISSiRFA*, 2013; G. M. Salerno, *Coordinamento finanziario, autonomie speciali e coesione nazionale*, in *Federalismi*, 23, 2008.

patto di stabilità ha assunto cogenza anche nei confronti delle amministrazioni pubbliche che partecipano al bilancio nazionale consolidato»²⁹.

Numerose sono state pertanto le pronunce che hanno dovuto valutare la legittimità delle «declinazioni» del coordinamento. È interessante la lettura che ne ha fatto la Corte dei Conti, che in un'audizione parlamentare del 2014 ha osservato come il coordinamento della finanza pubblica tenda a divenire una competenza *passe-partout*: traducendosi in normative vincolistiche stringenti che non si limitano a porre norme-obiettivo su saldi, esso legittima discipline che vanno gradualmente a estendersi a profili puntuali incidenti sulla potestà di spesa³⁰. La potestà legislativa statale in materia di coordinamento della finanza pubblica rappresenta attualmente un efficace strumento di tenuta del sistema, anche a costo di una certa misura di compressione delle attribuzioni normative regionali.

Circa la potestà dell'armonizzazione³¹, si tratta di prerogativa coerente con le regole fiscali dell'Unione, in particolare con il *Six Pack*, che ha fissato regole minime comuni per i quadri di bilancio nazionali finalizzate a renderli più trasparenti, confrontabili e il più possibile completi e veritieri. Essa determina processi di sorveglianza e di conformazione da parte delle istituzioni nazionali, ed evidentemente l'obbligo di usare metodologie uniformi di contabilizzazione non presenta profili solo tecnici/ragionieristici, ma

²⁹ Cfr. ancora le riflessioni di C. Buzzacchi, *Vincoli europei di bilancio*, cit., e *L'autonomia regionale e la sfida della stabilità finanziaria*, in G. Delle Donne (a cura di), *Un'idea esagerata di autonomia*, Bolzano, 2016.

³⁰ Corte Dei Conti, *Audizione sulle problematiche conferenti l'attuazione degli statuti delle Regioni ad autonomia speciale*, 24 aprile 2015.

³¹ Vasta è la letteratura riguardante l'armonizzazione. Tra i tanti si rinvia ad A. Brancasi, *La travagliata armonizzazione dei bilanci pubblici*, in *Rivista della Corte dei Conti*, 5, 2010; M. Degni, *L'armonizzazione dei bilanci degli Enti della pubblica amministrazione*, in *Rivista giur. Mezz.*, 1-2, 2013; G. Rivosecchi, *L'armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali: orientamenti e prospettive alla luce della giurisprudenza costituzionale*, in *Federalismi*, 17, 2016; L. Sambucci, *Corte costituzionale e armonizzazione dei bilanci pubblici: il difficile bilanciamento dei principi di autonomia e delle esigenze di unitarietà della finanza pubblica*, in *Nomos*, 3, 2017; G. Luchena, *Dalla compartecipazione regionale delle risorse statali alla compartecipazione statale delle risorse regionali: inversione della finanza derivata e armonizzazione dei bilanci in funzione di coordinamento*, in *Rivista AIC*, 3, 2019; G. Gianpiero, *Autonomia e strumentalità dell'armonizzazione dei bilanci pubblici. Note a margine della sentenza n. 246 del 2021 della Corte costituzionale*, in *Giur. cost.*, 6, 2021.

è suscettibile di incidere sull'autonomia, nella misura in cui si riflette sulla quotidiana gestione finanziaria delle amministrazioni.

Complessivamente i due ambiti hanno concorso a circoscrivere gli spazi di differenziazione delle Regioni, tanto sul lato delle entrate quanto su quello della spesa, ed entrambi appaiono ancorati al quadro di regole europee.

Già con la sent. n. 36/2004, e poi di nuovo con la 138/2013, si è dichiarato come lo Stato sia direttamente responsabile del «rispetto delle regole di convergenza e di stabilità dei conti pubblici, regole provenienti sia dall'ordinamento comunitario che da quello nazionale». Di conseguenza è sullo Stato che ricade il compito di vigilanza affinché, ai fini del concorso degli enti territoriali al rispetto degli obblighi comunitari della Repubblica ed alla conseguente realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica, il disavanzo di ciascun ente territoriale non superi i limiti fissati dalle leggi finanziarie e di stabilità.

In virtù di questo ruolo lo Stato viene qualificato «custode della finanza pubblica allargata», posizione che gli impone di «*tenere comportamenti imparziali e coerenti* per evitare che eventuali patologie nella legislazione e nella gestione dei bilanci da parte delle autonomie territoriali possano riverberarsi in senso negativo sugli equilibri complessivi della finanza pubblica»³². Come già precisato nella sent. n. 19/2015, il coordinamento degli enti territoriali deve invero essere improntato a «*canoni di ragionevolezza e di imparzialità nei confronti dei soggetti chiamati a concorrere alla dimensione complessiva della manovra di finanza pubblica*». Così argomentando, la Corte smentisce quanto appena asserito, sostenendo che nei confronti delle leggi finanziarie regionali l'esercizio dell'impulso giurisdizionale al controllo di legittimità non possa che essere «*improntato alla assoluta imparzialità, trasparenza e coerenza dei comportamenti di fronte ad analoghe patologiche circostanze caratterizzanti i bilanci degli enti stessi*»: poiché, infatti, ogni singolo caso può incidere sul contesto più ampio, è allo Stato che spetta «tutelare gli equilibri finanziari dei singoli enti pubblici di cui all'art. 97, primo comma, Cost.», dal momento che ciascuna isolata situazione «si riverbera direttamente sulla più generale tutela degli equilibri della finanza pubblica

³² Corte cost. n. 107/2016, punto 3 della motivazione.

allargata, in relazione ai quali la situazione delle singole amministrazioni assume la veste di fattore determinante degli equilibri stessi»³³.

La vigilanza dello Stato nei confronti delle pratiche contabili non appropriate adottate dalle Regioni è stata carente, anche in ragione di un contesto di sostanziale assenza di disposizioni specifiche, come è emerso dall'applicazione della legislazione quadro contenuta nel d.lgs n. 76/2000, che non ha potuto evitare che «la ripetuta adozione di simili prassi contabili fosse consentita e provocasse una tale emergenza»³⁴. In questo scenario di strumenti normativi inappropriati e di inerzia e noncuranza da parte dell'ente su cui dovrebbe ricadere una pratica di vigilanza precisa e assidua – lo Stato – la Corte trova plausibile che gli enti ex art. 97 Cost., una volta effettuata la revisione dei residui ed accertato il disavanzo precedentemente sommerso, si attrezzino a «rimediare in qualche modo all'impossibilità di coprire integralmente il deficit così manifestatosi, ponendosi comunque nel solco degli indirizzi legislativi statali in materia di coordinamento della finanza pubblica non ancora vigenti ma già conosciuti al momento dell'adozione della legge regionale impugnata»³⁵.

Questo complesso di asserzioni merita le prime riflessioni.

Il coordinamento della finanza pubblica appare, per la prima volta in questa decisione, nei suoi profili «onerosi» più che in guisa di prerogativa idonea a limitare le attribuzioni degli enti territoriali. Esso si presenta, diversamente da quanto proclamato da costante giurisprudenza precedente³⁶, e da quanto constatato da tanta dottrina da ciò dissenziente³⁷, come una

³³ *Ibidem*. Il corsivo è aggiunto da chi scrive.

³⁴ Corte cost. n. 107/2016, punto 4 della motivazione.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ Risulta impossibile richiamare la copiosa giurisprudenza che ha consolidato la portata della funzione di coordinamento della finanza pubblica: si rinvia allo studio di I. Rivera, *Il coordinamento della finanza pubblica nei giudizi di legittimità costituzionale in via principale* (2002-2015), in *www.cortecostituzionale.it*, 2015, che copre un arco di tempo quasi esaustivo per comprendere l'interpretazione sviluppata dal Giudice delle leggi. Si veda anche anche, per la giurisprudenza fino al 2011, M. Pieroni, *La finanza pubblica nella giurisprudenza costituzionale*, in *www.cortecostituzionale.it*, 2011.

³⁷ Ampia è la letteratura che ha denunciato il taglio statalista, nell'interpretazione della Corte costituzionale, della potestà di coordinamento finanziario. Si veda anzitutto A. Brancasi, *Continua l'inarrestabile cammino verso una concezione statalista del coordinamento finanziario*, in *Regioni*, 2008, 1235 ss., laddove più volte constatata indirizzi di fondo volti ad accentuare, in senso statalista, orientamenti consolidati. Ma a questa posizione si aggiungo-

funzione dalla quale discendono responsabilità, rispetto alle quali un orientamento non continuativo e trascurato da parte dello Stato produce effetti deleteri sull'intero sistema di finanza pubblica, di cui lo Stato stesso viene definito il «custode». La funzione di «custode» finisce per rendere quasi secondarie le responsabilità degli enti, dal momento che le loro violazioni della disciplina contabile appaiono più da imputare alla discontinua vigilanza dello Stato che a decisioni di amministrazioni dotate di autonomia: si giunge addirittura ad addebitare allo Stato il fatto di aver «consentito alle stesse di approvare bilanci di previsione e rendiconti fondati sull'applicazione di crediti non accertati nelle forme di legge e di avanzi di amministrazione»³⁸. È difficile calcolare il peso da attribuire a questa osservazione: essa potrebbe da un lato segnalare un indirizzo più favorevole alle autonomie da parte del Giudice delle leggi, posto che intorno allo Stato viene costruita una responsabilità specifica, strettamente connessa alla potestà di coordinamento finanziario, che per la prima volta non si traduce solo in limiti assai gravosi che lo Stato è legittimato ad imporre per preservare gli equilibri finanziari generali³⁹, ma si coniuga anche in termini di attività di verifica

no ancora A. Brancasi, *Il coordinamento della finanza pubblica nel federalismo fiscale*, Relazione al Convegno di Studi Amministrativi *Il federalismo alla prova dei decreti delegati*, Varenna, 22-23-24 settembre 2011; Id., *Il coordinamento della finanza pubblica nel federalismo fiscale*, in *Diritto pubblico*, 2, 2011; Id., *Ambito e regole del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario: il quadro costituzionale*, in L. Cavallini Cadeddu (a cura di), *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica*, Napoli, 2011; G. Rivoecchi, *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica tra patto di stabilità, patto di convergenza e determinazione dei fabbisogni standard degli enti territoriali*, in *Rivista AIC*, 1, 2012; A. Brancasi, *Il coordinamento finanziario in attesa della legge sul concorso delle autonomie «alla sostenibilità del debito complessivo delle pubbliche amministrazioni»*, in *Regioni*, 2012, 1138 ss.; M. Pieroni, *Gli strumenti nazionali di coordinamento della finanza pubblica: aspetti giuridici*, in *Rivista della Corte dei Conti*, 2013; F. Gallo, *La crisi del federalismo fiscale*, in *Astrid Rassegna*, n. 17, 2015; G. Rivoecchi, *Armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario (art. 117.3)*, in R. Bifulco, A. Celotto (a cura di), *Le materie dell'art. 117 nella giurisprudenza costituzionale dopo il 2001. Analisi sistematica della giurisprudenza costituzionale sul riparto di competenze fra Stato e Regioni 2001-2014*, Napoli 2015.

³⁸ Corte cost. n. 107/2016, punto 4 della motivazione.

³⁹ Si rinvia a A. Brancasi, *La Corte costituzionale al bivio tra il tradizionale paradigma del coordinamento finanziario e la riforma costituzionale "Introduttiva del pareggio di bilancio"*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2, 2014, 1633 ss., in merito alla peculiarità di questa potestà legislativa, che è disciplinata ad opera di due distinte norme che la prendono in considerazione sotto prospettive differenti: l'art. 117 Cost., che considera e disciplina il

delle istituzioni centrali su quelle autonome; la cui omissione, sia detto per inciso, rende più colpevole l'indolenza dello Stato rispetto alle gestioni poco oculate degli enti territoriali⁴⁰. D'altro canto, però, una simile impostazione sembra anche indebolire la rilevanza dell'autonomia politica di tali enti, soprattutto sul lato della spesa: la negligenza di questi ultimi nel disattendere le regole contabili sembra ridotta sul piano di un tecnicismo, che riduce la politicità delle decisioni finanziarie di Regioni e Comuni. Se può essere apprezzabile la configurazione della potestà di coordinamento in una dimensione più completa – si potrebbe dire a tutto tondo, che fonda non solo prerogative ma anche doveri in capo allo Stato – al tempo stesso l'accentuazione del ruolo di vigilanza di quest'ultimo sembra sminuire la natura politica degli enti territoriali.

Le considerazioni qui svolte contribuiscono alla comprensione delle complessità di un sistema di «contabilità pubblica», che raggiunge i propri obiettivi nella misura in cui governa le variabili di tante componenti. Queste ultime appaiono frequentemente dissonanti rispetto alla logica d'insieme, anche a causa di una cornice normativa carente o incoerente: è evidente che la fisionomia di scienza e disciplina dotate di una specifica autonomia dipende in misura decisiva dall'«armonia» di previsioni normative che rispondono in maniera coordinata e coesa alle finalità di un apparato finanziario unitario e composito.

6. La delimitazione tra la contabilità pubblica e il settore privato

In un discorso sulla posizione di autonomia della «contabilità pubblica» occorre, per concludere, effettuare alcune osservazioni anche sui rapporti tra le regole contabili applicate in area pubblica e quelle impiegate nel settore delle aziende private. L'autonomia porterebbe a pretendere che tra i

coordinamento finanziario come potestà legislativa statale, mentre l'art. 119 Cost. lo considera e disciplina dal versante dell'autonomia finanziaria degli enti per l'impatto che tale potestà può su di essa esercitare.

⁴⁰ Osserva A. Crismani, *Regole di copertura finanziaria e pareggio di bilancio*, in *Giurisprudenza italiana*, 2014, 1174, che l'attività finanziaria è ormai caratterizzata dal principio della condivisione della responsabilità degli obiettivi di finanza pubblica da parte di tutte le amministrazioni pubbliche sulla base dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e dell'armonizzazione dei bilanci pubblici nel rispetto di regole comuni.

due ambiti vi sia una netta demarcazione, ma l'evoluzione degli ultimi decenni è di segno opposto: è vero, infatti, che le logiche contabili del contesto aziendale hanno ampiamente contaminato l'universo delle pubbliche amministrazioni, cosicché oggi si assiste al dialogo tra la contabilità finanziaria e quella economico-patrimoniale.

Se si vuole impostare la questione in una prospettiva storica, si può richiamare il percorso che ha caratterizzato l'evoluzione dei bilanci pubblici e la definizione delle norme e dei processi che ne regolano la formazione: esso parte dalla «separazione della Finanza pubblica dalla Finanza privata del Sovrano e (dal)la costruzione della “democrazia del bilancio” (e della democrazia tout court)». È stato un lungo cammino che ha consentito «alle Assemblee rappresentative dei cittadini di conquistare (in tempo di pace) la piena sovranità sull'attività di prelievo coattivo e di spesa pubblica si conclude con la parallela conquista del suffragio universale. In realtà, prima che il suffragio venga esteso compiutamente, si inizia a manifestare, da parte di governi dei paesi democratici sviluppati, un'insofferenza per la “incapacità” (sia politica sia organizzativa) dei Parlamenti di consentire un soddisfacente governo delle Finanze pubbliche. Di conseguenza, gli esecutivi, con varie disposizioni nelle diverse democrazie, cercano di limitare le prerogative parlamentari nella preparazione del Bilancio, rispettando comunque la necessità dell'approvazione (ma in tempi che diventano progressivamente più ridotti e con limitazioni all'emendabilità) della proposta governativa da parte del Parlamento»⁴¹.

È dunque indubbio che l'affermazione della c.d. «democrazia di bilancio» abbia richiesto «la “conquista” di Camere rappresentative elette con un suffragio elettorale», e tuttavia già con la fine del secolo scorso si è assistito al graduale cambiamento di prospettiva: è infatti entrato «in discussione il “*Myth of Fiscal Control*” delle democrazie rappresentative: i poteri delle Assemblee rappresentative in materia di bilancio sarebbero stati diffusamente ridotti, attraverso l'evoluzione dell'ultimo secolo, in favore dei

⁴¹ Interessante l'*excursus* storico compiuto da A. De Majo, *Democrazia di Bilancio e Governo delle Finanze pubbliche nella storia del Budgeting pubblico*, Società italiana di economia pubblica, Working Paper n. 752/2020, 41.

Governi, ma anche delle burocrazie del budget, che “di fatto” li esercitano concretamente in vasta e varia misura»⁴².

L'espressione delle «burocrazie del budget» introduce alla visuale nuova, che si impone da alcuni decenni, e che va nella direzione di una crescente attenzione ai meccanismi di gestione contabile del sistema della produzione di valori degli operatori privati⁴³. Ha dunque avuto luogo una graduale apertura, in ambito pubblico, all'aspetto economico della gestione, che era stato precedentemente sottovalutato, anche come esito di una legislazione in materia di ordinamento finanziario e contabile, che ha sempre posto l'attenzione alla funzionalità autorizzatoria. Ma «negli ultimi decenni, tuttavia, un numero crescente di Paesi, che storicamente utilizzavano la contabilità finanziaria, ha iniziato ad affiancare ad essa un sistema di contabilità economico-patrimoniale. La previsione di un sistema integrato nasce per favorire la ricerca, da parte dell'ente pubblico, di quelle condizioni di efficienza, efficacia ed economicità che devono caratterizzarne l'azione. Questa impostazione è stata fatta propria dalle riforme che hanno caratterizzato, sotto diversi profili, il quadro ordinamentale a partire dagli anni Novanta. L'ottica di efficientamento, in senso aziendalistico, che ha caratterizzato le riforme del periodo, appare infatti coerente con l'introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale, nella misura in cui esso consente: di misurare, anche a fini di migliore programmazione, le utilità economiche effettivamente acquisite ed impiegate nel corso dell'esercizio (anche se non direttamente misurate dai relativi movimenti finanziari); di rilevare, attraverso lo stato patrimoniale, le variazioni del patrimonio dell'ente; più in generale, di acquisire ulteriori informazioni concernenti la gestione delle singole amministrazioni pubbliche»⁴⁴. Con il d.lgs. 25 febbraio 1995, n. 77 recante *Ordinamento finanziario e contabile degli enti locali* si è giunti a prevedere l'adozione di un prospetto di conciliazione, che costituiva il collegamento tra le rilevazioni in contabilità finanziaria (di cui

⁴² *Ivi*, 9 ss. Il «*Myth of Fiscal Control*» si deve a J. Wehner, *Legislatures and the Budget Process-the Myth of Fiscal Control*, London, 2010.

⁴³ Si rinvia a F. Reviglio, *Contabilità per competenza e per cassa, privatizzazione e patto di stabilità comunitaria*, in *Rivista fin. sc. fin.*, 3, 2002.

⁴⁴ M. Scognamiglio, S. Ravelli, *Una lettura unitaria del duplice linguaggio contabile degli enti locali*, in *Riv. Corte Conti*, 5, 2023, 33 ss. Gli Autori aggiungono che si tratta di finalità che vogliono essere strumentali alla migliore gestione delle risorse a disposizione, attraverso un ampliamento della base informativa.

veniva confermato il ruolo autorizzatorio) e quelle in contabilità economico-patrimoniale, atte a rilevare le variazioni intervenute nel patrimonio dell'ente, attraverso la misurazione di costi e ricavi: ora nel Tuel la contabilità economico-patrimoniale conserva la sua natura derivata dalla contabilità finanziaria, che rimane il fondamento del sistema contabile degli enti locali.

Richiamando ancora la dottrina, «se nelle imprese private, che hanno scopo di lucro, la finalità essenziale della contabilità è quella di rappresentare i risultati della gestione al fine di verificare la profittabilità dell'impresa, negli enti pubblici il bilancio è il mezzo attraverso il quale sviluppare in un quadro organico l'attività che si intende svolgere e le fonti di finanziamento a cui attingere per soddisfare le esigenze della collettività di riferimento. (...) Se lo scopo della contabilità economico-patrimoniale è misurare le variazioni della ricchezza totale dell'entità di cui si rilevano i fatti gestionali, quello della contabilità finanziaria è innanzitutto consentire di prendere decisioni circa l'allocazione delle risorse a disposizione ed allo stesso tempo valutare e controllare l'operato delle persone cui è stata affidata la gestione di queste risorse. (...) Nella contabilità economico-patrimoniale è allora centrale il momento consuntivo, ove si verifica l'effetto delle scelte compiute sulla propria ricchezza, sebbene rivesta ovvia importanza il momento preventivo, nel quale, attraverso un budget, si possono programmare le decisioni future, di spesa e di investimento. Nella contabilità finanziaria assume valenza centrale il momento preventivo, nel quale il decisore politico autorizza l'esecutivo alla destinazione delle risorse finanziarie a disposizione, verso finalità previamente individuate, sebbene assuma ovvia importanza il momento consuntivo, nel quale si verifica a posteriori l'effettività di tale destinazione»⁴⁵.

Lo stesso ordinamento europeo ha incoraggiato un avanzamento in tale direzione, raccomandando l'adozione nel settore pubblico della sola contabilità economico-patrimoniale basata sui principi contabili internazionali IPSAS/EPAS. Senza esplorare oltre tale tematica, l'elemento che pare degno di nota è l'incontro tra principi così distanti ed eterogenei, che attesta un cammino sorprendente sul piano culturale e normativo, quasi che la «contabilità pubblica» sia sempre meno caratterizzata dalle logiche

⁴⁵ *Ibidem*.

dell'amministrazione e sempre più pervasa dall'approccio privatistico relativo alla gestione delle risorse. L'interrogativo che si apre, per gli anni a venire, è quanto questo sviluppo possa incidere sul nucleo fondamentale della scienza pubblicistica, che rimane quello del governo ordinato delle risorse a fini di interessi generali.

SEZIONE II

LE FONTI DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA

CAPITOLO III

*Elisa Cavasino**

BILANCIO E CONTABILITÀ PUBBLICA NEL PROCESSO D'INTEGRAZIONE EUROPEA

SOMMARIO: 1. Introduzione. – SEZIONE I – Il diritto del bilancio dell'Unione europea. – 2. Il bilancio dell'Unione europea. – 3. I principi dello Stato di diritto e della legalità finanziaria nel diritto del bilancio dell'UE. – 4. Il nodo delle categorie delle risorse proprie. – 5. Il bilancio dell'UE e le priorità politiche europee. Problemi aperti. – SEZIONE II – La *governance* economica europea e la Costituzione finanziaria. – 6. Dopo Maastricht. Il Patto di stabilità e crescita. – 6.1. *Segue* L'impatto del PSC sui processi di bilancio e l'autonomia finanziaria. Il Patto di stabilità interno. – 7. La crisi dei debiti sovrani. Il Trattato sulla stabilità il coordinamento e la *governance* economica europea, il *six pack* ed il *two pack*. – 7.1. *Segue*. L'adattamento alle nuove regole di bilancio: la l. cost. 1 del 2012 e la l. n. 243 del 2012. – 8. La *governance* economica europea dopo la riforma del 2024. – 9. Il calendario comune di bilancio ed il ciclo di programmazione economica e finanziaria (i documenti programmatici): il consolidamento dell'orizzonte di medio periodo. – 10. Il ciclo annuale di bilancio dopo le riforme del PSC. – 11. I raccordi con le procedure relative agli squilibri macroeconomici. – 12. Il braccio correttivo del PSC. – 13. La sostenibilità del debito pubblico dopo la crisi dei debiti sovrani oltre il braccio correttivo del PSC. L'assistenza finanziaria agli Stati membri, il FESF, l'ESF ed il Trattato MES. – SEZIONE III – I dati di bilancio e le tendenze della contabilità pubblica. – 14. Il Sistema europeo dei conti (SEC) e la rilevanza non solo statistica della trasparenza, completezza e sincerità dei dati di bilancio. – 15. I quadri di bilancio. Competenza economica, legalità e trasparenza contabile nel diritto UE: verso una contabilità *accrual*.

1. Introduzione

I capitoli precedenti hanno mostrato come il nucleo originario e centrale della contabilità pubblica sia costituito dalla contabilità ed il bilancio dello Stato¹.

* Professoressa ordinaria di Diritto costituzionale nell'Università degli studi di Palermo.

¹ S. Buscema, *Il Bilancio*, Milano, II. ed., 1971, capitolo IV, par. 29, 85.

Nelle esperienze costituzionali dell'Europa continentale legate alla tradizione del parlamentarismo liberale la decisione di bilancio dello Stato è stata articolata in decisione politica sulle previsioni di entrata e di spesa (bilancio di previsione) ed in decisione relativa alla attuazione della stessa (rendiconto).

Sul piano giuscontabile il bilancio è articolato in modo da riflettere la struttura costituzionale dello Stato ed il processo di bilancio, in particolare, le caratteristiche della forma di governo. Da qui la funzione autorizzatoria del bilancio, collegata al principio democratico, e la sovranità e l'autonomia finanziaria in materia di entrata e di spesa come tratto collegato al principio del costituzionalismo liberale *no taxation without representation*².

Il diritto del bilancio, nella storia costituzionale dell'età liberale, ha consentito una graduale e sempre più cogente attività di controllo e poi di indirizzo sull'azione del Governo da parte del Parlamento (è la *vexata quaestio* del "diritto al bilancio" del Parlamento)³. Nella contabilità pubblica sono stati così proiettati i principi di rappresentanza e responsabilità politica, come connotati nell'esperienza liberale.

In definitiva, le norme di contabilità pubblica hanno radici profonde nell'esperienza liberale, periodo in cui è stato costruito l'apparato tecnico-giuridico che ha consentito di programmare e rendicontare, di costruire e attuare il bilancio dello Stato.

La contabilità pubblica ha quindi, sin dalle origini, assolto a precise funzioni costituzionali, consentendo agli organi dello Stato di esercitare le proprie attribuzioni costituzionali in tema di entrate e spese nel rispetto del principio di legalità.

² C. Schmitt, *Demokratie und Finanz*, 1927, trad. it. a cura di C. Forte, *Democrazia e finanza*, in *Behemot*, 5/1988, 41 ss. con note introduttive di L. Ciaurro e C. Forte, ivi, 39.

³ Si vedano almeno questi tre classici sul diritto del bilancio R. Gneist, *Gesetz und budget. Constitutionelle Streitfragen aus der preussischen Ministerkrise von März 1878*, Berlin, 1879, trad. it. a cura di C. Forte, *Legge e bilancio*, Milano, 1997, 43; P. Laband, *Das Budgetrecht nach den Bestimmungen der Preussischen Verfassungs-Urkunde unter Berücksichtigung der Verfassung des Norddeutschen Bundes*, 1871, ed. 1971, Berlin-New York, *Il diritto del bilancio sulla base delle disposizioni della Carta costituzionale prussiana alla luce della Costituzione della confederazione della Germania del Nord*, 1 ss. ed. it. a cura di C. Forte, *Il diritto del bilancio*, Milano, 2007; G. Jellinek, *Gesetz und verordnung. Staatsrechtliche Untersuchungen auf rechtsgeschichtlicher und rechtsvergleichender Grundlage*, rist. anastatica ed. 1887, 1964, Aalen, trad. it. a cura di C. Forte, *Legge e decreto*, Milano, 1997, 261 ss.

Non va dimenticato, infatti, che l'ordinamento contabile non mira soltanto alla rilevazione dei fatti gestionali o alla loro annotazione sulle scritture contabili, ma conforma l'attività finanziaria, definendone il modo di esercizio in riferimento ai contenuti stabiliti nel bilancio.

Il bilancio, poi, è strumento giuridico mediante il quale si esercita la decisione politico-amministrativa di finanza pubblica.

Così, l'ordinamento della contabilità pubblica italiano presenta ancora oggi due tratti essenziali: un bilancio con funzione autorizzatoria dell'attività di spesa ed un conseguente regime contabile delle spese che trasforma le rilevazioni contabili in atti giuridici⁴.

Accanto a questo nucleo originario si è sviluppato un sistema di regole contabili che ha natura tecnica e polifunzionale, che conferisce alla contabilità pubblica una dimensione sincretica e che le consente di riflettere il tipo di rapporto fra Stato, economia, società⁵.

La contabilità pubblica è inoltre una disciplina giuridica che si integra con altre scienze, in particolare con le scienze economiche, la ragioneria, la scienza delle finanze⁶, e quanto alle funzioni che svolge in un momento storico in cui lo Stato si raccorda con organizzazioni sovranazionali e si ridefiniscono i contorni del rapporto fra Stato ed economia, anche con l'economia politica, l'econometria e la statistica⁷.

Una forte spinta trasformativa della contabilità e del bilancio pubblico viene dal processo d'integrazione europea.

Il coordinamento sovranazionale delle politiche economiche e di bilancio e la nuova articolazione dei poteri di governo della moneta hanno inciso profondamente sulla formazione del bilancio dello Stato, degli Enti territoriali e del sistema della pubblica amministrazione classificato oggi secondo un sistema di regole europee (il Sistema europeo dei conti, SEC).

Il diritto dell'Unione ha avuto un impatto anche sull'esecuzione del bilancio e sta lentamente e gradualmente spostando sul livello sovranazionale

⁴ A. Brancasi, *L'ordinamento contabile*, 14-15.

⁵ Anche qui, pioneristici gli studi di A. De Viti De Marco, *Principii di economia finanziaria*, ed. riveduta definitiva, Torino, 1939, capitolo I, in cui viene tracciata, sulla scia della impostazione di U. Mazzola, una teoria dei beni pubblici e dei rapporti fra questi e i beni privati. Tali studi eserciteranno grande influenza sul classico di scienza delle finanze di R.A. Musgrave, *The Theory of Public Finance*, New York, Toronto, London, 1959.

⁶ S. Buscema, *Il Bilancio*, cap. IV, par. 30, spec. 89-90.

⁷ S. Buscema, *Il Bilancio*, cap. IV, par. 30, spec. 89-90.

una più ampia capacità di bilancio⁸, in una fase storica in cui il bilancio dello Stato e degli Enti territoriali presenta minore solidità sul piano della sostenibilità del debito e sulla possibilità di finanziare la spesa pubblica costituzionalmente necessaria in pareggio o in avanzo.

Quanto alla formazione del bilancio, come si vedrà nella II sezione, le norme sovranazionali mirano a raccordare la decisione di bilancio con il coordinamento delle politiche economiche a livello sovranazionale e ad orientarne i contenuti in funzione dell'attuazione delle politiche dell'Unione.

Quanto all'esecuzione del bilancio, accanto alle funzioni costituzionali già dette cui assolve l'ordinamento contabile, si affiancano funzioni di monitoraggio dei flussi di spesa al fine di assicurare il rispetto dei vincoli di bilancio derivanti dal coordinamento delle politiche economiche e il raccordo con le politiche dell'Unione (II e III sezione).

SEZIONE I IL DIRITTO DEL BILANCIO DELL'UNIONE EUROPEA

2. Il bilancio dell'Unione europea

La parte VI, titolo II del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea contiene le disposizioni finanziarie applicabili ai processi di bilancio dell'Unione⁹. Il titolo II si apre con l'art. 310 TFUE che precede i sei capi che disciplinano, rispettivamente, le risorse proprie dell'Unione (capo 1); il quadro finanziario pluriennale (capo 2); il bilancio annuale dell'Unione (capo 3); l'esecuzione del bilancio e scarico (capo 4); disposizioni comuni (capo 5) e lotta contro la frode (capo 6).

L'art. 310 TFUE reca i principi cardine della disciplina di bilancio europea, sulla base dei quali si struttura la legalità finanziaria nell'UE: il principio di unità del bilancio; del pareggio fra entrate e spese (art. 310 parr. 1

⁸ Cfr. I sezione.

⁹ Per un'analisi sintetica ed efficace del titolo II TFUE cfr. S. Cafaro, Artt. 310-214 TFUE, in F. Pocar, M.C. Baruffi, *Commentario breve ai Trattati dell'Unione europea*, Milano, 2014, 1466 ss. e G. Clemente, Artt. 310 – 324, in A. Tizzano, *Trattati dell'Unione europea*, II ed., Milano, 2014, 2383 ss.

e 4 TFUE); il principio di annualità del bilancio (art. 310 par. 2 TFUE) il principio di sana gestione finanziaria nell'esecuzione del bilancio UE (art. 310 par. 5 TFUE) e nell'utilizzo degli stanziamenti iscritti nel bilancio ed il contrasto alla frode ed alle attività illegali lesive degli interessi finanziari dell'Unione¹⁰.

La disciplina di bilancio dell'UE è stata centrata sulla disponibilità di risorse proprie (art. 311 TFUE), le cui categorie sono articolate sulla base di una decisione del Consiglio che «stabilisce le disposizioni relative al sistema delle risorse proprie dell'Unione. In tale contesto, dall'entrata in vigore del Trattato di Lisbona è possibile istituire nuove categorie di risorse proprie o sopprimere una categoria esistente».

La decisione del Consiglio sulle risorse proprie è adottata deliberando secondo una procedura legislativa speciale, all'unanimità, e previa consultazione del Parlamento europeo. Essa entra in vigore previa approvazione degli Stati membri «conformemente alle rispettive norme costituzionali» (art. 311 TFUE).

Sulla base di regolamenti del Consiglio, adottati anch'essi secondo una procedura legislativa speciale, previa approvazione del Parlamento europeo, saranno stabilite le misure di esecuzione del sistema delle risorse proprie dell'UE definito con la decisione sulle risorse proprie.

Il principio di legalità finanziaria permea di sé l'intero processo di bilancio dell'Unione poiché impone che esso si svolga sulla base di norme giuridiche predeterminate che si informano al principio della programmazione della spesa su base pluriennale (con orizzonte minimo di 5 anni) ed annuale.

L'attuale disciplina del TFUE segue a decenni in cui il processo di bilancio nelle ex Comunità europee marginalizzava il ruolo del Parlamento europeo e in cui erano deflagrati i conflitti fra istituzioni¹¹ che, mediante la prassi degli accordi interistituzionali, avevano gradualmente accresciuto il

¹⁰ L'art. 310 TFUE rinvia all'art. 315 TFUE relativo alla protezione dalla frode ed attività illegali. Su questo tema A. Damato, *La tutela degli interessi finanziari tra competenze dell'Unione e obblighi degli Stati membri*, Bari, 2018.

¹¹ Negli anni '80 in particolare. Cfr. CGCE sent. 24.10.1989 *Commissione c. Consiglio* C-16/88; CGCE 27.9.1988 *Repubblica ellenica c. Consiglio* C-204/86; CGCE sent. 3.7.1986 *Consiglio c. Parlamento europeo* C-34/86; CGCE 17.3.1986 *Regno Unito c. Parlamento europeo* C-23/86.

ruolo del Parlamento, oggi ulteriormente rafforzato nella disciplina posta dal Trattato di Lisbona.

L'art. 310 TFUE, infatti, impone adesso l'adozione di un quadro finanziario pluriennale (QFP) sulla base di un atto regolamentare, disciplinato dall'art. 322 TFUE, che vincola l'adozione del bilancio pluriennale ed impone un vincolo di coerenza al bilancio annuale (art. 314 TFUE).

Qui interessa dar conto della disciplina dei trattati sulla formazione del QFP e del bilancio annuale.

Il QFP assicura «l'ordinato andamento delle spese» dell'UE entro il perimetro delle risorse proprie. Esso copre un arco temporale minimo di 5 anni e fissa i tetti annui degli stanziamenti per impegni per categoria di spesa, che corrispondono ai settori di attività dell'UE, e per i pagamenti.

Nell'ipotesi in cui il regolamento del Consiglio relativo al successivo QFP non sia adottato alla scadenza del precedente, si prorogano massimali e disposizioni vigenti nell'ultimo anno del precedente QFP sino all'adozione del successivo.

Sulla base del QFP viene poi adottato il bilancio annuale dell'Unione, che disciplina ciascun esercizio finanziario annuale (inizio 1° gennaio, fine 31 dicembre). Il bilancio annuale è adottato, ai sensi dell'art. 314 TFUE, al termine di un iter che coinvolge Commissione, Consiglio e Parlamento europeo.

Il progetto di bilancio viene formulato dalla Commissione.

La Commissione redige un progetto di bilancio entro il 1° settembre dell'anno precedente l'esecuzione del bilancio che comprende tutti gli stati di previsione ma che può anche «comportare previsioni divergenti» rispetto agli stati di previsione trasmessi dalle istituzioni. Il Consiglio adotta una posizione sul progetto di bilancio presentato dalla Commissione e la comunica al Parlamento entro il 1° ottobre che precede l'anno di esecuzione del bilancio, informando «esaurientemente» il Parlamento delle motivazioni della posizione assunta.

Il Parlamento europeo, entro il termine di 42 giorni dalla comunicazione della posizione del Consiglio sul progetto della Commissione può approvare, non deliberare o adottare a maggioranza dei componenti degli emendamenti al progetto di bilancio. Nelle prime due ipotesi il bilancio è adottato.

Invece, nel caso di emendamenti al progetto deliberati dal Parlamento, il progetto verrà trasmesso al Consiglio ed alla Commissione. Il Presidente del Parlamento europeo, d'intesa con il presidente del Consiglio, convocherà un comitato di conciliazione. Sino a questo momento la Commissione può modificare il progetto di bilancio. Entro 10 giorni dalla convocazione del comitato di conciliazione il Consiglio può comunicare al Parlamento che approva tutti gli emendamenti. Il comitato di conciliazione riunisce i membri del Consiglio o i loro rappresentanti ed altrettanti membri rappresentanti del Parlamento europeo ed ha il compito giungere ad un accordo su un progetto di bilancio che va deliberato a maggioranza qualificata dei membri del Consiglio o dei loro rappresentanti e a maggioranza dei membri rappresentanti il Parlamento europeo, entro 21 giorni dalla convocazione. La Commissione partecipa ai lavori del comitato al fine di favorire un ravvicinamento fra posizione del Consiglio e del Parlamento europeo.

Nell'ipotesi in cui non si raggiunga un accordo nel comitato di conciliazione la Commissione presenta un nuovo progetto di bilancio.

Se si raggiunge un accordo, ove entro 14 giorni Consiglio e Parlamento approvino il progetto comune oppure se una istituzione approva e l'altra non riesce a deliberare entro tale termine, il bilancio è approvato. Se invece il progetto comune è respinto a maggioranza dei componenti dal Parlamento europeo o dal Consiglio o se una delle istituzioni respinge il progetto mentre l'altra non riesce a deliberare ed in ogni caso se è il Parlamento a maggioranza dei componenti a respingere il progetto comune, la Commissione predispone un nuovo progetto di bilancio. Se il Parlamento approva il progetto comune, mentre il Consiglio lo respinge, il Parlamento può, entro 14 giorni dalla data in cui il Consiglio lo ha respinto, deliberando a maggioranza dei membri che lo compongono e dei tre quinti dei voti espressi, decidere di confermare tutti o parte degli emendamenti al progetto di bilancio della Commissione presentato prima della convocazione del comitato di conciliazione. Sugli emendamenti non confermati viene così mantenuta la posizione concordata nel comitato di conciliazione ed il bilancio si considererà definitivamente approvato su questa base.

L'art. 315 TFUE disciplina l'esercizio provvisorio del bilancio prevedendo la regola della spesa in dodicesimi sugli stanziamenti aperti nel capitolo di bilancio dell'esercizio precedente, sulla base delle norme stabilite con il regolamento sul bilancio di cui all'art. 322 TFUE. Con decisione del

Consiglio, su proposta della Commissione, si può autorizzare il superamento di tale limite. La decisione definisce «le misure necessarie in materia di risorse» ed è trasmessa al Parlamento europeo.

L'art. 316 TFUE disciplina il riporto e la registrazione dei crediti non relativi a spese di personale e non utilizzati al termine dell'esercizio finanziario sugli esercizi successivi e la possibilità di istituire un regime speciale per spese comuni a Parlamento, Consiglio europeo, Consiglio, Commissione e Corte di giustizia.

La disciplina dell'esecuzione del bilancio, della rendicontazione e dello scarico (artt. 317-320) è informata al principio di sana gestione finanziaria e di responsabilità.

Il parametro normativo per la corretta esecuzione del bilancio è il regolamento di cui all'art. 322 TFUE sulla base del quale Istituzioni e Stati membri adempiono ad obblighi di controllo e revisione sulla base del quale la Commissione può trasferire crediti in altri capitoli o suddivisioni del bilancio.

Il rendiconto consuntivo annuale viene trasmesso dalla Commissione al Parlamento europeo ed al Consiglio unitamente ad una relazione di valutazione delle finanze dell'Unione che tiene conto delle indicazioni di Parlamento e Consiglio (art. 318 TFUE).

Il principio della legalità finanziaria costituisce oggi lo snodo della disciplina di bilancio UE e i programmi di spesa dell'Unione collegati alle singole politiche europee lo riflettono nei loro regolamenti (in particolare, i regolamenti che disciplinano i fondi per le politiche di coesione sociale e territoriale, i cosiddetti fondi strutturali). Qui interessa approfondire, nel paragrafo seguente, alcune implicazioni dell'art. 322 TFUE e non si affronterà l'analisi della disciplina specifica dei singoli fondi strutturali.

3. I principi dello Stato di diritto e della legalità finanziaria nel diritto del bilancio dell'UE

L'art. 322 costituisce la base normativa per l'adozione di due tipologie di regolamenti che costituiscono l'architettura per la legalità finanziaria sovranazionale: si tratta delle regole finanziarie che disciplinano formazione ed esecuzione dei bilanci annuali di previsione e dei rendiconti; delle regole

sulla verifica dei conti (art. 322 par. 1 lett. a) TFUE) e delle regole che «organizzano il controllo» della responsabilità degli agenti finanziari (art. 322 par. 1 lett. b) TFUE).

Come si è anticipato, sulla base di questa disciplina si formano i documenti di bilancio dell'Unione e si esegue, verifica e controlla il bilancio e l'attività degli agenti contabili.

Sulla base dell'art. 322 par. 1 TFUE è stato adottato il reg. UE, Euratom n. 2018/1046 che stabilisce le regole applicabili al bilancio generale dell'Unione, alla presentazione e revisione dei conti e che costituisce l'infrastruttura normativa generale in materia di bilancio a livello sovranazionale.

Il regolamento finanziario dell'Unione è lo strumento giuridico con il quale gli atti normativi adottati sulla base dei parametri dei trattati relativi ai diversi settori di attività e politiche dell'Unione devono coordinarsi. Nel titolo I del regolamento finanziario sono contenute una serie di fondamentali definizioni in materia di contabilità e bilancio europeo e nel titolo II si articolano i diversi principi di bilancio: il principio dell'unità, della verità, dell'annualità, del pareggio, dell'unità di conto, dell'universalità, della specializzazione, della sana gestione finanziaria e della trasparenza. Essi sono enunciati nell'art. 6 e poi specificati nei diversi capi del regolamento.

È di particolare rilievo la declinazione del principio della sana gestione finanziaria. Nel *considerando* 9 del reg. UE 2018/1046 viene chiarito il significato della *performance* in relazione al principio della sana gestione finanziaria¹², nesso che emerge con chiarezza nell'impianto dell'art. 33 del regolamento.

L'art. 2 n. 59) reg. UE, Euratom 2018/1046 definisce poi la *sana gestione finanziaria* come: «l'esecuzione del bilancio secondo i principi di economia, efficienza ed efficacia» e, al capo 7, tale principio viene ulteriormente specificato. Il principio dell'economia impone di mettere a disposizione

¹² Si legge nel citato considerando che «[s]i dovrebbe definire anche il principio della sana gestione finanziaria e dovrebbe essere stabilito un nesso tra obiettivi fissati e performance, tra indicatori e risultati, nonché tra economia, efficienza ed efficacia dell'utilizzazione degli stanziamenti. Ai fini della certezza del diritto dovrebbe essere definita la terminologia della performance, in particolare per quanto riguarda le realizzazioni e i risultati, evitando nel contempo conflitti con i quadri della performance esistenti dei diversi programmi».

le risorse in «tempo utile, nella quantità e qualità appropriate e al prezzo migliore»; l'efficienza importa la ricerca del «miglior rapporto tra le risorse impiegate, le attività intraprese e il conseguimento degli obiettivi» e l'efficacia la determinazione della misura in cui gli obiettivi sono stati raggiunti mediante le attività di gestione finanziaria (art. 33 par. 1 reg. UE, Euratom 2018/1046).

La sana gestione finanziaria è poi associata al principio della *performance* (art. 33 par. 2 reg. UE, Euratom 2018/1046) che impone la predeterminazione *ex ante* degli obiettivi dei programmi di attività e delle attività; la verifica dei progressi compiuti verso il perseguimento degli obiettivi. A tal fine sono stabiliti ed utilizzati *indicatori di performance*.

L'art. 33 par. 2 impone la comunicazione dei progressi e dei problemi alle istituzioni di bilancio dell'Unione (Parlamento e Consiglio) e, per assicurare il rispetto del principio di sana gestione finanziaria, ove *appropriato*, l'individuazione di «obiettivi specifici, misurabili, attuabili, pertinenti e temporalmente definiti di cui ai paragrafi 1 e 2 e indicatori pertinenti, accettati, credibili, facili e solidi».

Il principio di sana gestione finanziaria e di *performance* impone valutazioni sui programmi e sulle attività che comportano spese che dovranno essere costruite ed effettuate in modo *proporzionato* rispetto agli obiettivi e le spese (art. 34 reg. UE, Euratom 2018/1046) e controlli interni (art. 36 reg. UE, Euratom 2018/1046).

La legalità finanziaria nel diritto del bilancio UE e nel regolamento finanziario era servente rispetto ad un ordinamento in cui il bilancio UE non nasceva né si sviluppava come strumento di governo dell'economia, un'economia ed un mercato unico che avrebbero dovuto costruirsi attraverso un'attività di regolazione e di sviluppo di regole pro-concorrenziali e di libera circolazione dei fattori della produzione. Per la stessa ragione, il ciclo di bilancio europeo non poteva imitare quello della tradizione parlamentare europea in cui il bilancio e le scelte finanziarie in generale devono essere procedimentalizzate, sul piano costituzionale, in modo da assicurare uno stretto nesso con il circuito della rappresentanza e della responsabilità politica. Così, le competenze e le procedure relative al coordinamento delle politiche economiche ed alle politiche monetarie sono state disarticolate e strutturate non in funzione di un'Istituzione politica, ma per il buon funzionamento di una Istituzione economica: l'Euro e l'Eurozona sono stati

immaginati con una visione molto diversa rispetto a quella sottesa alla sovranità monetaria degli Stati.

La storia recente dell'integrazione europea dimostra che quando, però, è a rischio la stabilità finanziaria delle Istituzioni politiche (gli Stati membri) e, quindi, lo sono anche l'Istituzione economica ("mercato unico") e monetaria (l'Euro), il diritto UE subisce una torsione per assicurarne la salvaguardia¹³.

Per rispondere alle gravi crisi economiche e finanziarie del XXI secolo, innanzitutto, sono state introdotte nuove norme internazionali *esterne* rispetto al diritto dell'Unione: si creano, così attraverso trattati multilaterali fra gli Stati membri dell'UE, istituzioni finanziarie volte alla risoluzione della crisi dei debiti sovrani (il Trattato MES del 2012) ed a ristrutturare le forme e le procedure delle politiche economiche e monetarie. Per le politiche economiche si è sviluppato un negoziato fra Stati cui hanno partecipato anche Organi UE (la Commissione *in primis*) che ha condotto al Trattato sulla stabilità, il coordinamento, la *governance* economica (il TSCG firmato nel 2011 ed entrato in vigore nel 2012). Il Sistema europeo delle banche centrali (SEBC) ed in particolare la BCE hanno sviluppato invece politiche monetarie non convenzionali per assicurare la trasmissione di quelle scelte che hanno delle ricadute sulla politica economica concordata fra gli Stati membri (il *whatever it takes* del Governatore della BCE Mario Draghi del 2012). Tutto ciò ha condotto ad una re-interpretazione dei parametri competenziali dei Trattati in tema di obiettivi, strumenti e procedure delle politiche economiche e monetarie ed ha avuto un effetto evidente sulla distribuzione delle competenze fra Unione (e sue Istituzioni) e Stati membri, soprattutto in materia di decisioni di bilancio¹⁴.

¹³ B. De Witte, *EU emergency law and its impact on the EU legal order*, in CMLR 59: 3-18, 2022, spec. 16-17. A. von Bogdandy, *Principles of a systemic deficiencies doctrine: how to protect check and balances in the Member States*, in CMLRev57: 705-740, 2020.

¹⁴ Cfr. CGUE Grande Sezione sent. 11 dicembre 2018, *Weiss*, causa C-493/17; e BVerfG, Urteil vom 05 May 2020 – 2 BvR 859/15 –, 1-237. Sul conflitto costituzionale fra Corte di Lussemburgo e Tribunale Costituzionale tedesco si seguono le indicazioni metodologiche di S. Ninatti e O. Pollicino, *Identità costituzionale e (speciale) responsabilità delle Corti*, in *Quad. cost.*, 2020, 191 e di G. Martinico, *Conflitti interpretativi e concorrenza fra corti nel diritto costituzionale europeo*, in *Dir. soc.*, 2019, 691; Id., *Pluralismo costituzionale e pluralismo agonistico: un ripensamento del ruolo dei conflitti costituzionali?*, in *Dir. pubbl. comp. eur.*, 2018, 781.

Tutto ciò è avvenuto in uno scenario in cui, però, il diritto del bilancio dell'UE e le competenze dell'UE continuano ad essere interpretate immaginando che l'Unione non debba sviluppare capacità di bilancio per utilizzare il bilancio come leva per il coordinamento della politica economica.

Con la crisi pandemica e geopolitica che si è aperta nel 2020¹⁵, invece, si rende oggi necessario ripensare completamente il paradigma e, per salvaguardare le istituzioni economiche europee (Mercato unico ed Euro), bisogna procedere nuovamente ad una reinterpretazione dei parametri dei trattati istitutivi per consentire all'UE di *produrre* e sostenere lo sforzo finanziario per fornire beni pubblici *europei* che il mercato e gli Stati non possono più produrre.

Così, la disciplina UE in tema di legalità finanziaria ha subito importanti riforme in risposta alla crisi pandemica del 2020 ed al conflitto Russo-Ucraino.

A fine 2020 sono stati varati il regolamento relativo al dispositivo a sostegno della ripresa dopo la crisi COVID-19 (reg. UE 2020/2094) ed il regolamento sulle condizionalità di bilancio (reg. UE 2020/2092), che ha superato anche il vaglio di legittimità dinanzi alla Corte di Giustizia UE¹⁶.

A seguito della crisi Russo-Ucraina, si è proceduto a modificare l'art. 220 reg. UE, Euratom 2018/1046 e ad inserire nel regolamento finanziario dell'Unione un nuovo art. 220 bis per effetto del reg. UE, Euratom 2022/2434. Questo regolamento ha introdotto l'attuale disciplina relativa alla strategia di finanziamento diversificata come metodo generale di assunzione di prestiti.

È stato giustamente rilevato – invero con esclusivo riferimento al regolamento sulle condizionalità di bilancio – che esso sembra orientare la vigilanza sul rispetto dello Stato di diritto in materia finanziaria esclusivamente in riferimento all'esecuzione del bilancio dell'Unione (a principi tendenzialmente collimanti con quelli che sono posti dall'art. 310 reg. 2018/1046).

Il regolamento sulle condizionalità di bilancio del 2020 non avrebbe così l'effetto di trasporre a livello UE quella essenziale caratteristica della contabilità pubblica dello Stato che impone di attribuire agli organi della rap-

¹⁵ Conflitto Russia-Ucraina e conseguente crisi energetica.

¹⁶ CGUE Grande sez. sent. 16.2.2022 C-156/21 Ungheria c/Parlamento e Consiglio e C-157/21 Repubblica di Polonia c/Parlamento e Consiglio. Commenti critici di F. Salmoni, *Recovery Fund, condizionalità e debito pubblico. La grande illusione*, Padova, 2021.

presentanza politica dell'Ente il potere di «consentire l'attività finanziaria» e «di determinarne i contenuti»¹⁷: la funzione autorizzatoria del bilancio, che definisce i presupposti ed i limiti dell'attività gestoria delle finanze pubbliche¹⁸.

Il dispositivo per la ripresa e la resilienza quindi avrebbe in qualche modo fatto arretrare, paradossalmente, il livello di garanzia della funzione autorizzatoria del bilancio nel diritto dell'Unione proprio in un momento in cui l'Unione si avvale della possibilità di accedere ai mercati finanziari per sostenere il dispositivo di risposta alla crisi pandemica di cui al reg. UE 2020/2094, costruito per sostenere lo sforzo finanziario dell'Unione.

Al contempo, però, attraverso il regolamento sulle condizionalità e le prescrizioni degli strumenti settoriali varati successivamente (in particolare il dispositivo sulla ripresa e la resilienza di cui al reg. UE 2021/241) si può ritenere che verrà irrobustita nella fase di *esecuzione* delle misure finanziarie straordinarie europee, la vigilanza e la repressione di frodi e violazioni dello stato di diritto che, appunto, hanno dei riflessi sull'esecuzione del bilancio UE.

Insomma, a livello sovranazionale si introduce un'eccezione all'ordinario regime sul bilancio europeo ma, al contempo, si richiede agli Stati uno sforzo di coerenza maggiore con i principi della legalità finanziaria nell'esecuzione del bilancio.

Una ulteriore eccezione al regime ordinario, con effetti simili quanto allo *sganciamento* della decisione di bilancio UE dal principio autorizzatorio, è quella introdotta prima con la dec. UE 2020/701, sulla fornitura di assistenza macrofinanziaria ai paesi partner dell'allargamento ed al vicinato, definita per contrastare la crisi pandemica e, poi, con le modifiche al regolamento finanziario ad opera del reg. UE, Euratom 2022/2434.

Tuttavia, in queste specifiche ipotesi non è prevista alcuna previsione volta ad assicurare che l'esecuzione della scelta di bilancio avvenga nel ri-

¹⁷ A. Brancasi, *L'ordinamento contabile*, Torino, 2005, 11.

¹⁸ Si rimanda per queste analisi a C. Buzzacchi, *Le condizionalità finanziarie a salvaguardia dello Stato di diritto, o il rule of law a protezione del bilancio?*, in *Bilancio, comunità, persona*, 1-2022, 17 ss.

spetto dello Stato di diritto. Le ragioni sono chiaramente di natura geopolitica¹⁹.

Sul piano giuridico appare evidente che l'eccezionalità della misura comporti quindi altrettanto eccezionali e profonde deroghe al principio dello stato di diritto. Sia la decisione del 2020 che il regolamento del 2022, infatti, ammettono la possibilità che il finanziamento degli interventi avvenga attraverso debito comune europeo contratto dalla Commissione, ma senza richiamare le condizionalità dello Stato di diritto²⁰.

Si rientra invece nello schema derogatorio della contrazione di debito comune associato al rispetto dello stato di diritto con il reg. UE 2024/792 che istituisce lo strumento di assistenza macrofinanziaria per l'Ucraina. Questo strumento fa riferimento per le condizionalità dello stato di diritto a due modelli già sperimentati: alle condizionalità politiche per lo stato di diritto relative all'allargamento ad Est dell'Unione e, per il finanziamento e per l'esecuzione dello strumento di sostegno all'Ucraina, al dispositivo per la ripresa e la resilienza²¹.

¹⁹ Le forme di assistenza finanziaria all'Ucraina, infatti, sono state sviluppate a partire dal 2015, quindi dopo l'inizio del conflitto Russo-Ucraino legato alle regioni della Crimea, del Donbass, al Donestk ed al Lugansk (Cfr. dec. UE 2018/947 ove si richiamano anche quelle del 2015). Tuttavia le dimensioni e la disciplina dell'assistenza all'Ucraina in seguito all'invasione Russa del febbraio 2022 sono state diversificate (anche aiuti militari) e regolate facendo leva su basi normative differenti (per gli aiuti militari sono state adottate decisioni PESC sul presupposto di assicurare la pace), per l'assistenza macrofinanziaria l'art. 212 TFUE in tema di cooperazione finanziaria. Si vedano le decisioni UE 2022/313; 2022/1201; 2022/1268; 2022/2463.

²⁰ In altre parole, sia per l'assistenza al vicinato ed ai paesi partner dell'allargamento (dec. UE 2020/701), sia per l'intervento sul regolamento finanziario dell'Unione originato dalla crisi Russo-Ucraina (reg. UE, Euratom 2022/2434) si introduce un regime volto a consentire alla Commissione di contrarre prestiti per conto dell'Unione sui mercati dei capitali, richiamando il modello eccezionale del finanziamento del dispositivo per contrastare la crisi pandemica (il dispositivo di cui al reg. UE 2020/2094) al fine di fornire assistenza agli Stati membri o a Stati terzi. Per le condizionalità politiche sullo stato di diritto si veda S. Bartole, *The Internationalisation of Constitutional Law. A view from the Venice Commission*, Oxford, 2022.

²¹ *Considerando* nn. 25, 26, 35, 39. Per il finanziamento dello strumento per l'Ucraina l'art. 22 del suddetto regolamento richiama l'art. 220 *bis* del reg. UE, Euratom 2018/1406 Cui si aggiungono le condizionalità per la transizione verde in parte già sperimentate con il reg. UE 2021/241 relativo al dispositivo per la ripresa e la resilienza. Si veda il *Considerando* n. 31 del reg. UE 2024/792.

4. Il nodo delle categorie delle risorse proprie

L'art. 311 TFUE affida a decisioni del Consiglio la definizione delle varie categorie di risorse proprie che compongono il bilancio. Si tratta così di processi decisionali nei quali il Parlamento europeo è coinvolto in modo limitato, poiché viene soltanto consultato dal Consiglio²².

Quanto al sistema delle fonti finanziarie che consentono di formare il bilancio, si è evidenziato che i Trattati non definiscono un sistema di risorse che assicurano una forma di «autosufficienza finanziaria orientata al pareggio di bilancio e certezza finanziaria»²³ poiché, eccetto i dazi e i tributi doganali che consentono di immaginare un potere ed un rapporto impositivo che lega – seppur indirettamente – l'UE al contribuente – il resto delle risorse proprie in realtà è derivato, trasferito dagli Stati, che, peraltro, sono incaricati di riscuoterle²⁴. Ciò configura l'Unione, essenzialmente, come un'amministrazione di spesa²⁵ che, sul piano della fiscalità mantiene solo una valenza *negativa*, specialmente rivolta alla costruzione ed al funzionamento del mercato comune europeo²⁶.

Tuttavia, la prassi e le proposte di *policy* sono in evoluzione²⁷ e mirano ad accrescere le risorse proprie, al fine di superare il modello della cooperazione intergovernativa che è posto alla base dell'attuale disciplina finanziaria dell'Unione²⁸, per poter parlare di autonomia finanziaria dell'Unione.

²² Dunque, si può parlare di *deficit* democratico C. Sciancalepore, *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, Bari, 2021, 51 ss.

²³ C. Sciancalepore, *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, Bari, 2021, 27.

²⁴ CGUE sent. 27.3.1980 cause riunite C-66/79, 127/79 e 128/79 *Amministrazione delle Finanze c. S.r.l. Meridionale*.

²⁵ C. Sciancalepore, *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, cit., 57.

²⁶ C. Sciancalepore, *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, cit., 188; C. Buzzacchi, *La concorrenza ed il principio comunitario di neutralità fiscale*, in *Concorrenza e mercato*, 2012, 513 ss.

²⁷ Per quelle in materia impositiva, si richiamano gli sviluppi delle *twin transitions*, digitale e ambientale. Per quella ambientale si veda specialmente l'evoluzione del sistema di tassazione ambientale rivolto anche alla decarbonizzazione come il meccanismo di decarbonizzazione di aggiustamento alla frontiera CBAM (*Carbon Border ADjustment Mechanism*, reg. UE 2023/956; ed il reg. esecutivo della Commissione UE n. 2023/1773). Il contributo sugli imballaggi di plastica

²⁸ Così ancora C. Sciancalepore, *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, cit., 26 ss.

Lo sviluppo di una capacità di bilancio dell'Unione è strettamente legato alla possibilità di ampliare le fonti di finanziamento del bilancio dell'UE, quindi, anche alle categorie di risorse proprie²⁹.

È attualmente la dec. UE, Euratom 2020/2053 a definire il sistema delle risorse proprie. Nei considerando della decisione si dà conto della centralità del duplice meccanismo di finanziamento del bilancio dell'Unione basato sul gettito dell'IVA e sui contributi degli Stati membri basati sul reddito nazionale lordo (RNL), ma anche dei peculiari problemi cui esso ha dato origine, constatata anche l'esigenza di calibrare le dimensioni del bilancio europeo rispetto agli obiettivi di sviluppo delle politiche dell'Unione (dec. UE, Euratom 2020/2053 *considerando* 1-6) e la necessità di dotare l'Unione di una più ampia capacità di bilancio per fronteggiare shock economici.

Come si è detto nel paragrafo precedente, è stato l'effetto della pandemia prima e della crisi Russo-Ucraina poi a condurre ad immaginare nuove categorie di risorse proprie; in particolare si è scelto di dotare la Commissione del potere *eccezionale e temporaneo* «di contrarre sui mercati dei capitali prestiti» per finanziare misure economiche e sociali europee anti-crisi (dec. UE, Euratom 2020/2053 *considerando* n. 14).

Questa eccezionale tipologia di risorse è stata utilizzata per finanziare parte degli interventi di *Next Generation EU* e l'assistenza all'Ucraina. Ma le basi normative di questi due generi d'interventi sono molto differenti.

Mentre l'assistenza all'Ucraina è stata deliberata con procedura legislativa ordinaria ex art. 212 TFUE, coinvolgendo pienamente il Parlamento europeo e facendo leva sull'art. 9 reg UE 2020/2093 che istituisce una riserva per gli aiuti di urgenza³⁰; lo *Strumento dell'Unione europea per la ripresa, a sostegno alla ripresa dell'economia dopo la crisi COVID-19* (reg. UE 2020/2094), che finanzia gran parte dei programmi *Next Generation EU*, è

²⁹ Si vedano le considerazioni di F. Masini, *Unione monetaria e intervento pubblico*, in S. Cafaro (a cura di), *Il governo dell'economia in Europa*, Napoli, 2008 31 ss. spec.44 ss. F. Fabbrini, *Fiscal Capacity*, in F. Fabbrini, M. Ventoruzzo (ed.s), *Research Handbook on EU Economic Law*, Cheltenham, Northampton, 2019, 107 ss., spec. 127 ss. L'art. 311 fa salve «altre entrate» che sono i prelievi effettuati sulla retribuzione del personale dipendente dell'UE, gli interessi bancari e di mora, i contributi versati dai Paesi terzi a valere su programmi UE, sanzioni, penalità ed ammende inflitte sulla base del diritto UE (in particolare in materia di concorrenza); rimborsi di aiuti UE non utilizzati.

³⁰ Reg. UE 2022/2463; dec. UE 2022/1628; dec. UE 2022/1201; dec. UE 2022/313; dec. 2018/947.

stato adottato ex art. 122 par. 2 TFUE, che attribuisce competenze esecutive al Consiglio, su proposta della Commissione, senza un coinvolgimento del Parlamento europeo.

Quanto ad uno dei pilastri di *Next Generation EU*, il *Dispositivo per la ripresa e la resilienza* di cui al reg. UE 2021/241, esso è stato adottato ex art. 175 TFUE ma finanziato anche mediante l'emissione di titoli di debito comune europeo³¹.

Rispetto al finanziamento di progetti comuni europei con debito comune europeo, in altri termini, l'art. 125 TFUE non ha costituito un ostacolo normativo. La prassi delle Istituzioni, insomma, intende la *no bail out clause* come un *divieto di mutualizzazione del debito pubblico di un singolo Stato membro*³².

Questo, invero, era stato già affermato dalla Corte di giustizia UE nel caso *Pringle*. Ma con *Next Generation EU* si assiste alla programmazione del QFP al fine di assicurare la realizzazione di obiettivi di politica economica comune mediante strumenti di bilancio finanziati con debito comune europeo ed alla contestuale attivazione della clausola di emergenza di cui all'art. 122 par. 2 TFUE per attingere, appunto, alle risorse del quadro finanziario pluriennale.

In definitiva, è in atto un percorso di accrescimento della capacità di bilancio dell'Unione europea che comprende la possibilità di ricorrere anche alla mutualizzazione del debito per realizzare progetti comuni europei, che sono coerenti priorità strategiche dell'Unione (beni pubblici europei).

Si sviluppa poi in parallelo anche una tendenza ad attivare l'art. 122 par. 2 TFUE per mobilitare le risorse del quadro finanziario pluriennale rispetto ad emergenze con misure temporalmente limitate, soggette a strette e rigorose condizionalità (art. 136 par. 3 TFUE) e orientate sempre in funzione del perseguimento di priorità strategiche dell'Unione messe in pericolo da crisi ed emergenze che hanno dimensione europea. I limiti di quest'ultimo approccio riguardano, chiaramente, le dinamiche istituzionali

³¹ Nel Consiglio europeo del 18-21 luglio 2020 in cui sono stati anticipati i tratti del quadro finanziario pluriennale e di *Next Generation EU*, si è ammessa l'emissione di titoli di debito pubblico europeo finalizzate alla realizzazione di progetti economici specifici EUCO 10/20 CO EUR 8 CONCL 4.

³² Soprattutto a seguito dell'introduzione nell'art. 136 del paragrafo 3. Cfr. CGUE *Pringle* parr. 136 ss.

attuali che non consentono un pieno coinvolgimento del Parlamento europeo, dunque sono collegate al *deficit* democratico, che è presente anche nel processo decisionale che porta all'approvazione del bilancio dell'UE³³.

Nel paragrafo seguente si esamineranno alcuni dei principali problemi che pone la disciplina di bilancio dell'Unione europea.

5. Bilancio dell'UE e le priorità politiche europee. Problemi aperti

Una questione di enorme rilievo, ancora non risolta, riguarda le dimensioni del bilancio UE e le fonti di disciplina relative all'articolazione delle risorse proprie. Nel 2024, a seguito delle elezioni del Parlamento europeo e prima di concludere il processo di formazione della nuova Commissione europea, è stato reso pubblico il testo del *Rapporto sul futuro della competitività europea* esteso da Mario Draghi³⁴. Esso ha appuntato alcune critiche sul sistema di finanziamento degli investimenti nell'Unione, ritenendolo inefficiente a causa delle limitazioni del bilancio dell'Unione, un bilancio ritenuto sproporzionatamente ridotto nelle dimensioni rispetto a quello degli Stati membri ed alle priorità politiche dell'Unione, considerando anche gli effetti che avrà la necessità di rifondere il debito contratto dalla Commissione europea con i mercati finanziari per finanziare *Next Generation EU*.

Secondo il Rapporto Draghi sarebbe necessario intervenire nuovamente sul sistema delle risorse proprie dell'Unione al fine di assicurare un potere effettivo di spesa a livello sovranazionale ed effettiva capacità di rifondere il debito contratto.

Incrementare il contributo degli Stati membri al bilancio dell'UE o ridurre della spesa sui programmi immaginati nell'ambito del QFP non sono soluzioni capaci di affrontare le sfide per la competitività europea, che, se-

³³ IPOL, The Use of article 122 TFE. Institutional implications and impact on democratic accountability, Study requested by the European Parliament AFCO, September 2023.

³⁴ Il Rapporto *The future of European competitiveness*, 9.9.2024 è stato richiesto dalla e consegnato alla Commissione europea. Si compone di due parti: la prima, "*A competitiveness strategy for Europe*" di carattere più sintetico, ed una seconda "*In Depth analysis and recommendations*" con le indicazioni di policy e le riforme proposte.

condo il rapporto, necessitano di un intervento finanziario di dimensioni maggiori ma meglio organizzato e calibrato da parte dell'Unione.

A tal fine le indicazioni del Rapporto propongono di procedere ad una riforma delle norme che disciplinano il bilancio UE, delle norme che organizzano i programmi di investimento europei e della *governance* economica europea.

Attualmente il diritto UE ci restituisce un quadro frammentato, complesso e rigido degli strumenti finanziari che sembrano peraltro non essere calibrati sulle priorità strategiche dell'UE per il medio-lungo periodo. Il rapporto Draghi ritiene particolarmente rigido sia il processo che porta alla definizione del QFP sia il limite alla capacità del bilancio UE di «mobilitare investimenti privati attraverso la condivisione pubblico-privato del rischio finanziario per finanziare progetti»³⁵. Si propone di sviluppare *common european safe asset*, ossia titoli a basso rischio per finanziare appunto investimenti europei e di riorientare i programmi di finanziamento verso obiettivi strategici definiti all'interno di un quadro europeo di coordinamento della competitività, che dovrà essere sganciato dal ciclo di bilancio euro-nazionale, il quale dovrà dedicarsi esclusivamente alla sorveglianza di bilancio e non al coordinamento delle politiche economiche³⁶.

In altre parole, perderebbe di centralità il QFP, mentre andrebbero sviluppate prima le priorità economiche e poi definito il tipo di strumenti per finanziarle, rendendo più flessibile e settorializzato il sistema delle risorse proprie dell'Unione, come è già avvenuto per *Next Generation EU*, ma in un contesto in cui il potere di bilancio a livello sovranazionale sarebbe accresciuto, per rispondere alle esigenze di investire su priorità economiche (beni pubblici europei, progetti industriali europei, coordinamento delle politiche nazionali per la competitività³⁷) mentre il potere di bilancio degli

³⁵ M. Draghi, *The Future of European competitiveness. Part B In-depth analysis and recommendations*, 2024, 289, in cui si richiamano anche i limiti di InvestEU.

³⁶ M. Draghi, *The Future of European competitiveness. Part B In-depth analysis and recommendations*, 2024, 292, 294, 311.

³⁷ I piani d'azione europei per la competitività dovrebbero avere come obiettivo diverse priorità in materia di innovazione, transizione energetica verso la decarbonizzazione, riqualificazione della forza lavoro e formazione, transizione digitale. M. Draghi, *The Future of European competitiveness. Part B In-depth analysis and recommendations*, 2024, 292, 294, 312-314.

Stati membri andrebbe ridimensionato e sottoposto a più stringenti meccanismi di sorveglianza di bilancio.

Non si può non condividere il rapporto laddove rileva le rigidità della disciplina di bilancio UE, che hanno reso difficile strutturare la risposta alle ripetute crisi economiche che hanno afflitto le economie europee nel XXI secolo. Con *Next Generation EU* si è tentato di avviare un percorso volto a rendere più flessibile la disciplina di bilancio (Accordo interistituzionale del 16 dicembre 2020)³⁸. In particolare, con l'Accordo interistituzionale del 2020 erano stati affrontati alcuni punti critici sollevati dal Rapporto Draghi, ossia la necessità di rendere più adattabile il QFP alle necessità di bilancio che si presentano lungo l'arco temporale da esso coperto e quella di riorganizzare le fonti di finanziamento della spesa nell'Unione e di riorientarle verso il perseguimento di obiettivi prioritari³⁹.

La difficoltà a concepire in modo più flessibile il QFP, a riorganizzare il sistema delle risorse proprie dell'Unione ed a orientarle verso investimenti coerenti e strategici rispetto alle priorità politiche dell'Unione tende quindi a pre-determinare vincoli finanziari rigidi alle scelte politiche dell'Unione.

Alcuni programmi di investimento tentano oggi di sfuggire a tali vincoli, provando ad agire sul mercato dei capitali in modo diretto (*Dispositivo per la ripresa e la resilienza*, reg. UE n. 2021/241). Altri programmi, come *InvestEU*, invece, tentano di aggredire le rigidità della disciplina di bilancio UE mirando a *mobilizzare* capitali privati utilizzando le risorse finanziarie eu-

³⁸ Accordo interistituzionale del 16 dicembre 2020 tra il Parlamento europeo, il Consiglio dell'Unione europea e la Commissione europea *sulla disciplina di bilancio, sulla cooperazione in materia di bilancio e sulla sana gestione finanziaria, nonché su nuove risorse proprie, compresa una tabella di marcia verso l'introduzione di nuove risorse proprie*, in GUCE 22.12.2020 L. 433 I/28

³⁹ Nell'Accordo «[l]e istituzioni riconoscono che l'introduzione di un paniere di nuove risorse proprie dovrebbe sostenere l'adeguato finanziamento della spesa dell'Unione nell'ambito del QFP, riducendo nel contempo la quota dei contributi nazionali basati sull'RNL nel finanziamento del bilancio annuale dell'Unione. La diversificazione delle fonti di entrata potrebbe a sua volta agevolare il raggiungimento di una migliore focalizzazione della spesa a livello dell'Unione su settori prioritari e su beni pubblici comuni con elevati vantaggi in termini di efficienza rispetto alla spesa nazionale». Accordo interistituzionale, Allegato II, *Cooperazione interistituzionale con riguardo a una tabella di marcia verso l'introduzione di nuove risorse proprie*, punto G.

ropee come garanzie agli investimenti coerenti con le priorità politiche dell'Unione⁴⁰.

Tuttavia neppure il rapporto Draghi coglie un problema giuridico cruciale: la disciplina di bilancio UE non è ancora stata costruita sulla base delle più rilevanti acquisizioni del diritto costituzionale del bilancio del XX secolo. La decisione di bilancio è una delle leve sulle quali il circuito della rappresentanza politica nelle democrazie pluraliste può edificare un progetto di trasformazione sociale ed economica. In un assetto multilivello della finanza pubblica, in cui s'immagina che il bilancio dell'UE debba acquisire maggiore consistenza ed autonomia rispetto a quello degli Stati membri, sarà necessario ridefinire anche il sistema dei raccordi fra l'indirizzo politico-finanziario degli Stati e quello dell'Unione.

Invece, i programmi d'investimento europei strutturati più di recente sotto l'ombrello di *Next Generation EU* immaginano gli investimenti come una risposta ai fallimenti del mercato che deve essere però definita sia dall'Unione che dagli Stati membri in termini da massimizzarne l'impatto senza affrontare il nodo della natura democratico-rappresentativa delle decisioni finanziarie⁴¹.

Lo schema concettuale immaginato dagli studi sui beni pubblici europei affronta il problema solo in parte, poiché consente di *giustificare* e definire le ragioni politiche sottese all'integrazione europea, ma non affronta comunque il nodo della democraticità dei processi decisionali⁴².

⁴⁰ InvestEU è anche un tentativo che mira ad una più coerente integrazione fra investimenti UE e cicli di bilancio nazionali, immaginando la possibilità di classificare gli investimenti del settore pubblico dello Stato membro in *InvestEU* come misure una tantum ai sensi dell'art. 5 reg. CE 1466/97 e dell'art. 3 par. 4 reg. CE 1467/1997, cfr. reg. UE 2021/523 *considerando* n. 41.

⁴¹ Lo segnala il Rapporto di E. Letta, *Much more than a Market. Speed, security, solidarity. Empowering the Single Market to deliver a sustainable future and prosperity for all EU Citizens*, Aprile 2004, 31, 39, 47, 63 ss., 70.

⁴² In altri termini il comparto UE dovrebbe soddisfare la domanda di fornire *beni pubblici europei*, che da soli gli Stati membri non possono fornire. Per chi ha esaminato la questione, la soluzione ottimale sarebbe quella di dotare l'Unione di una più ampia capacità di bilancio e capacità di orientare in chiave *europea* i programmi di investimento. M. Buti, A. Coloccia, M. Messori, *European Public Goods*, in F. Cerniglia, F. Saraceno, A. Watt (Ed.s), *Financing Investment in Times of High Public Debt*, Oxford, 2023, 191 ss.; M. Buti, G. Papaconstantinou, *European Public Goods: How can we supply more?*, LUISS policy brief, 3/2022.

I beni pubblici europei sono un concetto che è stato edificato muovendo da quello di beni pubblici globali, ossia quei beni il cui godimento è non rivale e/o non escludibile; che danno origine a fallimenti di mercato, economie di scala ed esternalità positive. I beni pubblici europei dovrebbero essere forniti attraverso interventi pubblici centralizzati a livello sovranazionale (dunque la preparazione, la produzione, la fornitura ha dimensione transnazionale) e il beneficio ad essi legato non corrisponde alla utilità per i singoli Stati membri, ma è un beneficio per l'UE come entità politica dato che essi intercettano le priorità politiche dell'Unione. In questo senso essi vanno prodotti, forniti e finanziati a livello sovranazionale in base al principio di sussidiarietà⁴³.

Questa proposta, se ha il merito di spostare il fuoco dell'integrazione europea sulle prestazioni che giustificano l'unità nella diversità di comunità politiche già organizzate in forma statale, non consente però di risolvere un'altra importante questione aperta: la capacità di configurare il bilancio UE come strumento volto a realizzare priorità politiche *condivise* fra Unione e Stati. Pensare ad una "compartimentazione" delle sfere di intervento fra Unione e Stati, è una delle possibili soluzioni, *de iure condendo*⁴⁴, ma non è detto che consenta di realizzare la (sinora) difficile "integrazione" degli interventi finanziari europei con quelli nazionali.

Lo schema dei beni pubblici europei mira a definire dei *comparti* o *compartimenti* d'investimento, uno di spettanza dell'Unione e l'altro dello Stato membro⁴⁵, ma, come si è detto, in ogni caso non risponde alla questione del *deficit* democratico dei processi di bilancio e imporrebbe l'avvio di una nuova stagione costituente a livello statale.

Una soluzione sperimentale a diritto costituzionale vigente è stata *Next generation EU* ed in particolare il reg. UE 2021/241, relativo al dispositivo per la ripresa e la resilienza, con il quale si tenta di *fornire* beni pubblici europei integrando le risorse finanziarie sovranazionali con le decisioni di bilancio nazionali, realizzando all'interno del semestre europeo una più stret-

⁴³ M. Buti, A. Coloccia, M. Messori, *European Public Goods*, cit., 193 ss. identificano almeno sei aree d'intervento prioritarie: transizione verde, digitale, sicurezza e difesa (confini e migrazioni), salute (protezione da eventi catastrofici sul piano della salute), transizione sociale (con riferimento alla riqualificazione della forza lavoro).

⁴⁴ Così il citato rapporto di M. Draghi a pagina 331.

⁴⁵ Reg. UE 2021/523 *considerando* nn. 32 e 33 ed artt. 9 e 10.

ta integrazione fra le priorità politiche dell'Unione e degli Stati (art. 10 reg. UE 2021/241, che collega il dispositivo alla *sana governance economica*, quindi al semestre europeo).

Come si vedrà, un altro significativo tentativo nella direzione di integrazione fra priorità dell'Unione e decisioni di bilancio degli Stati è la nuova disciplina sul coordinamento delle politiche economiche, che consente di escludere dal calcolo della spesa netta dello Stato, indicatore con il quale si dovrebbe assicurare il rispetto dei parametri UE di bilancio, la spesa nazionale finanziata integralmente con fondi dell'Unione o per il cofinanziamento di fondi dell'Unione (art. 2 n. 2 reg. UE 1263/2024).

Nella prossima sezione si analizzerà in modo più specifico la disciplina relativa al coordinamento delle politiche economiche e di bilancio degli Stati membri, rappresentandone anche i processi di riforma.

SEZIONE II

LA GOVERNANCE ECONOMICA EUROPEA E LA COSTITUZIONE FINANZIARIA

6. *Dopo Maastricht. Il Patto di stabilità e crescita*

Dall'entrata in vigore del Trattato di Maastricht, l'impatto del diritto dell'Unione europea sul diritto del bilancio dello Stato, degli Enti territoriali e del settore pubblico si è costantemente accresciuto.

L'Unione europea ha oggi competenze in materia di coordinamento delle politiche economiche, che l'art. 121 TFUE considera una questione d'interesse comune per gli Stati membri. Tali competenze, nel tempo, sono state esercitate in modo integrato con il coordinamento in materia di occupazione (artt. 145-148 TFUE); con le competenze regolamentari ed i relativi programmi di spesa in materia di coesione sociale (artt. 174-178 TFUE)⁴⁶

⁴⁶ Sta sviluppando anche con atti di *soft law*, che però sono oggetto di richiami negli Atti che disciplinano il coordinamento delle politiche economiche, il pilastro europeo dei diritti sociali. Ciò a partire dalla Comunicazione *Istituzione di un pilastro europeo dei diritti sociali* (COM (2017)250 final) e dalla Comunicazione *Piano d'azione sul pilastro europeo dei diritti sociali* (COM (2021)102final). Durante la crisi post-pandemica questa integrazione è stata sempre più stretta con *Next generation EU*. Il reg. UE 2021/241 recante disposizioni

e con le competenze in materia di politiche monetarie sviluppate nell'ambito della costruzione della zona valutaria comune (art. 127 TFUE)⁴⁷. Nell'Area valutaria comune, l'Eurozona, il governo della moneta si è spostato dalle banche centrali degli Stati membri al Sistema europeo delle banche centrali (SEBC)⁴⁸. L'art. 136 TFUE prevede che il Consiglio adotti regole specifiche «[p]er contribuire al buon funzionamento dell'Unione economica e monetaria e in conformità delle pertinenti disposizioni dei trattati» (art. 136 par. 1 TFUE)⁴⁹.

I trattati istitutivi dell'Unione mirano così al coordinamento delle politiche economiche, alla sorveglianza dell'evoluzione economica negli Stati membri e alla verifica della coerenza delle azioni politiche degli stessi con gli orientamenti elaborati in sede di coordinamento delle politiche economiche (art. 121 TFUE).

relative al *dispositivo per la ripresa e la resilienza*, ad esempio, ha per base normativa l'art. 175 par. 3 TFUE.

⁴⁷ Per un'analisi dello sviluppo della *governance* economica europea F. Amtenbrink, C. Herrmann (ed.s), *The EU Law of Economic and Monetary Union*, Oxford, 2020; F. Fabbri, M. Ventoruzzo (ed.s), *Research Handbook on EU Economic Law*, Cheltenham, Northampton, 2019; A. Estella, *Legal Foundations of EU Economic Governance*, Cambridge, 2018.

⁴⁸ Artt. 127 ss. TFUE. Il SEBC è composto dalla Banca centrale europea e dalle banche centrali degli Stati. Per definire i limiti delle politiche monetarie non convenzionali espansive (cd. *quantitative easing*) ed il sistema di raccordi con il coordinamento delle politiche economiche CGUE Grande Sezione sent. 11 dicembre 2018, *Weiss*, causa C-493/17; CGUE Grande Sezione sentenze del 27 novembre 2012, *Pringle*, C-370/12; sentenza 16 giugno 2015, *Gauweiler e a.*, C-62/14. Su questi temi si vedano A. Hinarejos, *The Legality of Responses to the Crisis*, in F. Amtenbrink, C. Herrmann, *The EU Law of Economic and Monetary Union*, cit., 1357 ss.; S. Baroncelli, *Monetary Policy and judicial review*, in F. Fabbri, M. Ventoruzzo (ed.s), *Research Handbook on EU Economic Law*, Cheltenham, Northampton, 2019, 199, spec. 206 ss.; G. Peroni, *La crisi dell'Euro: limiti e rimedi dell'Unione economica e monetaria*, Milano, 2012.

⁴⁹ Sulla base dell'art. 136 par 3 TFUE sono poi stati istituiti sottoponendoli ad una rigorosa condizionalità i meccanismi di stabilità per la salvaguardia della zona euro (il ESF, MESF, MES, quest'ultimo a seguito del Trattato MES del 2012). Sul Trattato MES A. Mangia, *Il Trattato MES, la costituzione economica europea, le Costituzioni nazionali*, in Id. (a cura di), *Mes. L'Europa e il Trattato impossibile*, Milano, 2020. Il Trattato MES è oggetto di un processo di revisione. Un Accordo di modifica del MES è stato firmato dagli Stati parti dell'originario trattato il 27 gennaio – 8 febbraio 2021. Il trattato non è ancora entrato in vigore perché necessita della ratifica dei 20 Stati parti. L'Italia non ha ancora depositato lo strumento di ratifica.

L'art. 126 TFUE ed il Protocollo n. 12 *sulla procedura per i disavanzi eccessivi* pongono poi un divieto di disavanzi pubblici eccessivi che vincola gli Stati a sviluppare una disciplina di bilancio prudente ed orientata alla stabilità finanziaria ed alla crescita economica.

In particolare, il Protocollo n. 12 ai Trattati, risalente al Trattato di Maastricht, entrato in vigore nel 1993 e mai modificato, individua i *valori* di riferimento di cui all'art. 126 par. 2 TFUE, identificandoli con il 3% per il rapporto fra il disavanzo pubblico, previsto o effettivo e il prodotto interno lordo ai prezzi di mercato (PIL) e con il 60% per il rapporto fra il debito pubblico ed il PIL.

Il medesimo protocollo definisce, ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi, la nozione di *pubblico*, di *disavanzo* e di *debito*, effettuando un rinvio al *Sistema europeo dei conti economici integrati* (SEC)⁵⁰. In particolare, per *pubblico* s'intende la «pubblica amministrazione, vale a dire l'amministrazione statale, regionale o locale e i fondi di previdenza sociale, ad esclusione delle operazioni commerciali, quali definiti nel Sistema europeo di conti economici integrati»; per *disavanzo* «l'indebitamento netto quale definito nel Sistema europeo di conti economici integrati»; per *investimento* «la formazione lorda di capitale fisso, quale definita nel Sistema europeo di conti economici integrati»; per *debito* «il debito lordo al valore nominale in essere alla fine dell'esercizio e consolidato tra e nei settori della pubblica amministrazione» per come definita nello stesso protocollo.

È noto che molti studi sui parametri di Maastricht hanno fortemente criticato la razionalità macro-economica di questi valori di riferimento ed hanno contestato la loro compatibilità con la disciplina costituzionale di bilancio di Stati che non abbracciava regole di bilancio numeriche ed una rigida disciplina di bilancio⁵¹. Per l'Italia è stata anche postulata una vera e propria rottura della legalità costituzionale a seguito della ratifica del Trattato di Maastricht⁵².

⁵⁰ SI rinvia alla parte III per l'analisi del SEC.

⁵¹ Per tutti si rinvia – almeno – al dibattito racchiuso nei volumi di L. Antonini (a cura di), *La domanda inevasa. Dialogo tra economisti e giuristi sulle dottrine economiche che condizionano il sistema giuridico europeo*, Bologna, 2016 e di C. Bergonzini (a cura di), *Costituzione e bilancio*, Milano, 2019.

⁵² A. Guazzarotti, *La legge dei numeri e la sua forza disgregatrice*, in C. Bergonzini, S. Borelli, A. Guazzarotti (a cura di), *La legge dei numeri. Governance economica europea e marginalizzazione dei diritti*. Atti del Convegno del Dottorato di ricerca "Diritto

A prescindere dalla fondatezza di questa tesi, va qui considerato che la perdita della sovranità monetaria per effetto dell'ingresso dell'Italia nell'Area monetaria Euro (Eurozona), ha comportato una crescente necessità per lo Stato di sviluppare e integrare la definizione delle proprie politiche economiche in dialogo con Commissione e Consiglio.

Per gli Stati che non presentavano condizioni di stabilità finanziaria in linea con i valori del protocollo 12, le dinamiche dei mercati finanziari e le politiche monetarie sovranazionali hanno determinato – in alcune fasi storiche – una forte riduzione del margine di manovra finanziaria anche perché le politiche monetarie erano state centrate più sul mantenimento della stabilità dei prezzi⁵³ che sul sostegno alla politica economica.

Nel 1997, con due regolamenti, uno relativo alla sorveglianza di bilancio (reg. UE 1466/97) ed uno al contrasto dei disavanzi pubblici eccessivi (reg. UE 1467/1997), è stato strutturato il patto di stabilità e crescita (PSC).

Il PSC viene comunemente rappresentato come un dispositivo giuridico articolato su due *bracci*, uno *preventivo* ed uno *correttivo*, volti a prevenire, correggere e reprimere percorsi e politiche nazionali di bilancio non coerenti con gli orientamenti dell'Unione e la disciplina sulla stabilità di bilancio dettata nel protocollo 12.

Il quadro normativo originario del PSC mirava ad assicurare la convergenza fra le politiche economiche degli Stati membri, ossia ad evitare *disequilibri economici* fra gli Stessi che avrebbero potuto comportare il malfunzionamento del Mercato comune europeo. Esso è stato riformato più volte: nel 2005, nel 2011-2013 e nel 2024 al fine di rendere effettiva la sorveglian-

dell'Unione europea e ordinamenti nazionali”, Rovigno 1-2 ottobre 2015, Napoli, 2016, 167 ss.; F. Bilancia, *Note critiche sul c.d. pareggio di bilancio*, in *Rivista AIC*, 2/2012, spec. 3; Id., *Crisi economica e asimmetrie territoriali nella garanzia dei diritti sociali tra mercato unico e Unione monetaria*, in *Rivista AIC*, 2/2014; Id., *Spending review e pareggio di bilancio. Cosa rimane dell'autonomia locale?*, in *Dir. pubbl.*, 2014, 45 ss.; C. Pinelli, *Patto di stabilità interno e finanza regionale*, in *Giur. cost.*, 2004, 515. Si veda anche I. Ciolli, *Le ragioni dei diritti e il pareggio di bilancio*, Roma, 2012.

⁵³ Sul dopo Maastricht si vedano G. Guarino, *Eurosistema. Problemi e prospettive*, Milano, Milano, 2006; G. Rivosecchi, *L'indirizzo politico finanziario tra Costituzione italiana e vincoli europei*, Padova, 2007; G. Della Cananea, *Indirizzo e controllo della finanza pubblica*, Bologna, 1996; A. Manzella, *Il «vincolo europeo» sul governo dell'economia*, in *Studi in memoria di Franco Piga*, II, Milano, 1992, 1491 ss.; A. Predieri, *Euro, poliarchie democratiche e mercati monetari*, Torino, 1998.

za di bilancio, la correzione di squilibri macroeconomici (specialmente nell'Area euro) e l'obbligo di evitare disavanzi pubblici eccessivi.

Va premesso però che l'UE esercita poteri di mero coordinamento della politica economica. Per tale ragione, probabilmente, la disciplina di diritto derivato non sembra aver assicurato l'effetto utile dei vincoli di bilancio fissati nei Trattati.

Ecco perché (lasciando in disparte il reg. UE 1173/2011), la filosofia di fondo della stessa disciplina resta quella di orientare l'azione degli Stati mediante forme di razionalizzazione della decisione di politica economica e finanziaria e di raccordo fra Stati membri e Istituzioni UE. Così, i regolamenti che compongono il PSC proceduralizzano i rapporti fra Stati e UE mediante un uso diffuso delle raccomandazioni, degli orientamenti, di poteri di monitoraggio e valutazione.

6.1. Segue. *L'impatto del PSC sui processi di bilancio e l'autonomia finanziaria. Il Patto di stabilità interno*

In questo paragrafo si darà sinteticamente conto delle problematiche costituzionali sottese alle prime fasi di sviluppo del processo d'integrazione europea in materia di politiche economiche e di bilancio, mentre nei paragrafi seguenti si tratteranno le coordinate essenziali della disciplina attualmente in vigore in tema di coordinamento delle politiche economiche e di contrasto dei disavanzi pubblici eccessivi per poi affrontare, nella terza sezione, i tratti della disciplina del PSC che ha un impatto più profondo – anche in prospettiva – sull'evoluzione della contabilità pubblica: la direttiva UE 2011/85 sui quadri di bilancio e le modifiche ad essa apportate dalla direttiva UE 2024/1265.

La disciplina di diritto derivato nota come *patto di stabilità e crescita* (PSC), composta originariamente da due regolamenti del 1997 (reg. CE 1466/1997 e reg. CE 1467/1997), come si è detto, ha comportato una profonda evoluzione della disciplina di contabilità e bilancio per raccordare il ciclo di bilancio dello Stato con il coordinamento delle politiche economiche a livello sovranazionale che ha condotto ad una compressione delle prerogative parlamentari in materia di bilancio⁵⁴.

⁵⁴ Per tutti C. Bergonzini, *Parlamento e decisioni di bilancio*, Milano, 2014.

Il PSC ha condotto a prevedere forme di raccordo fra la decisione di bilancio euro-nazionale e il sistema delle relazioni finanziarie fra Stato, Regioni ed Enti territoriali note come patto di stabilità interno (PS interno) ed a valorizzare le competenze dello Stato in materia di armonizzazione contabile e di bilancio (competenza legislativa esclusiva, art. 117 c. 2° lett. e) Cost.) e di coordinamento della finanza pubblica (potestà concorrente, art. 117 c. 3° Cost.)⁵⁵.

Attraverso l'armonizzazione dei bilanci, specialmente con riferimento all'autonomia di spesa, è stato costruito un sistema di regole volte al dimensionamento della spesa pubblica ed alla struttura dei bilanci delle Autonomie che mira a consentire la costruzione di un comune linguaggio contabile (d.lgs. n. 118/2011).

Quanto al coordinamento della finanza pubblica, esso mira a realizzare l'unità della finanza pubblica in coerenza con gli obiettivi politico-programmatici di bilancio definiti nel ciclo di bilancio euro-nazionale. Ciò implica lo spostamento sullo Stato dell'asse del governo della finanza pubblica allargata e, nelle fasi di contrazione della spesa pubblica, una riduzione dell'autonomia finanziaria regionale e locale per assicurare un margine di manovra finanziaria allo Stato⁵⁶.

Tale riduzione si è realizzata anche attraverso l'introduzione di previsioni sui trasferimenti agli Enti territoriali che prevedono vincoli di destinazione e, in alcuni momenti, di regole contabili sull'avanzo di amministrazione che lo sterilizzano in modo da spostare la provvista finanziaria su enti deficitari di margini di manovra finanziaria⁵⁷. La Corte costituzionale è sta-

⁵⁵ Sino alla l. cost. 1 del 2012 entrambe le materie erano di potestà concorrente. Con la riforma costituzionale del 2012 l'armonizzazione dei bilanci pubblici è stata attratta nel novero delle competenze legislative esclusive dello Stato.

⁵⁶ F. Bilancia, *Spending review e pareggio di bilancio. Cosa resta dell'autonomia locale?*, cit.

⁵⁷ Cfr. numero speciale *Ripensare il Titolo V a vent'anni dalla riforma del 2001*, in *Federalismi.it* n. 20/2022 contributi di G. Rivosecchi, *Relazione introduttiva - A vent'anni dalla riforma del Titolo V: finanza e tributi nella Repubblica delle autonomie*; 374; M. Bergo, *A vent'anni dalla riforma del Titolo V. L'autonomia finanziaria regionale e locale, tra Costituzione, legge n. 42 del 2009 e prassi*; C. Bergonzini, G. Menegus, *Tra l'incudine e il martello. Finanza degli enti locali, effettività delle prestazioni e legalità costituzionale nella recente giurisprudenza costituzionale*, 416; G. Boggero, *Il principio di corrispondenza tra funzioni amministrative e risorse finanziarie a vent'anni dalla riforma del Titolo V*, 439; E. Cavasino,

ta a lungo impegnata nel tentativo di razionalizzare il sistema dei rapporti finanziari così costruito dal legislatore statale⁵⁸. Il Giudice costituzionale si è pronunciato sul PS interno affermando che esso concerne «il concorso delle Regioni e degli enti locali “alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica che il paese ha adottato con l’adesione al patto di stabilità e crescita” definito in sede di Unione europea» e comporta «l’impegno degli enti medesimi a ridurre il finanziamento in disavanzo delle proprie spese e il rapporto tra il proprio ammontare di debito e il prodotto interno lordo»⁵⁹.

L'autonomia di spesa delle Regioni fra Stato ed Unione europea dalla l. cost. 3/2001 alle condizioni europee sulla ripresa e la resilienza, 455.

⁵⁸ Per Corte cost. 80 del 2017 l'armonizzazione dei bilanci pubblici ha la capacità di interferire con le competenze regionali data la sua natura finalistica, mirando a «realizzare l'uniformità dei linguaggi e l'omogeneità dell'espressione finanziaria e contabile di tutti gli enti operanti nel sistema della finanza pubblica allargata, senza le quali non sarebbe possibile 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 gravi irregolarità idonee a pregiudicare gli equilibri dei bilanci. L'armonizzazione si pone perciò in stretta relazione funzionale, tra l'altro, con il “coordinamento della finanza pubblica”, “l'unità economica della Repubblica” e gli obblighi economici e finanziari imposti dall'Unione europea, e – proprio per tale carattere polifunzionale – dopo la legge n. 42 del 2009 e la legge cost. n. 1 del 2012 ha assunto una sua più ampia e rigorosa fisionomia, attraverso la legislazione ordinaria attuativa e in particolare, per quel che riguarda gli enti locali, attraverso il d.lgs. n. 118 del 2011, espandendosi ad ambiti di regolazione ricadenti in altri titoli di competenza (trasversali, concorrenti e residuali) e includendo disposizioni teleologicamente ascrivibili sia al coordinamento della finanza pubblica (di cui all'art. 117, terzo comma, Cost.), sia alla disciplina degli equilibri di bilancio (di cui all'art. 81 Cost.), sia al principio del buon andamento finanziario e della programmazione (di cui all'art. 97 Cost). Per una ricostruzione della giurisprudenza costituzionale cfr. M. Bergo, *Coordinamento della finanza pubblica e autonomia territoriale. tra armonizzazione e accountability*, Napoli, 2018; M. Belletti, *Corte costituzionale e spesa pubblica. Le dinamiche del coordinamento finanziario ai tempi dell'equilibrio di bilancio*, Torino, 2016; G. Rivosecchi, *La Corte consolida l'interpretazione costituzionalmente orientata delle norme sul calcolo dell'equilibrio favorevole alle autonomie territoriali*, in *Giur. cost.*, 2018, 1047; Id., *Decisioni di bilancio e politiche pubbliche fra Unione europea, Stato e autonomie territoriali*, in *Dir. pubbl.*, 2018, 385; Id., *Poteri, diritti e sistema finanziario tra centro e periferia. Relazione introduttiva alla III Sessione del XXXIII Convegno AIC “La geografia del potere. Un problema di diritto costituzionale” - Firenze, 16-17 novembre 2018*, in *Rivista AIC* 3/2019, 248.

⁵⁹ Art. 28 l. n. 448 del 1998. Cfr. Corte cost. n. 36 del 2004. Quanto al PS interno, la Corte, sempre nella sent. n. 36 del 2004 ha statuito che il PS interno introdotto con l'art. 28 l. n. 448 del 1997 ma anticipato nei tratti essenziali con l'art. 48 l. n. 449 del 1997 che stabiliva obiettivi globali di contenimento del fabbisogno finanziario generato dalla spesa regio-

Il Patto di stabilità interno si è gradualmente arricchito di ulteriori limiti per Regioni ed Enti territoriali, volti ad evitare una crescita della spesa e calibrati in relazione ai margini di manovra finanziaria che lo Stato intendeva mantenere nelle particolari congiunture economiche e finanziarie in cui le stesse manovre dovevano essere realizzate, ammettendo anche la possibilità per lo Stato di comprimere l'autonomia finanziaria delle Regioni, specialmente in condizioni di emergenza finanziaria⁶⁰.

Lo sviluppo di una forma di raccordo strutturale che consenta di assicurare il rispetto degli obblighi UE sulla stabilità finanziaria si è consolidata attraverso l'esercizio della competenza in materia di coordinamento della finanza pubblica, in cui ha preso corpo e capacità limitativa della spesa del sistema delle Autonomie il limite di cui all'art. 117 c. 1° Cost. (il rispetto dei vincoli comunitari) a seguito dell'entrata in vigore della l. cost. n. 3 del 2001.

La disciplina sull'armonizzazione dei bilanci pubblici ed il vincolo di coerenza con il diritto sovranazionale hanno condotto anche a profonde modifiche dell'ordinamento contabile e delle fasi del ciclo di bilancio, in particolare con l'approvazione della l. n. 196 del 2009. Le riforme di contabilità hanno superato l'impianto della programmazione economica e finanziaria costruito negli anni '70, orientando il processo di bilancio verso il medio periodo e articolando le procedure in chiave euro-nazionale.

Inoltre, per assicurare il raccordo fra ciclo euro-nazionale e sistema delle Autonomie, il PS interno, in sede di manovra finanziaria, ha consentito allo Stato di determinare la misura del concorso di Regioni ed Enti territoriali al rispetto degli impegni derivanti dall'appartenenza all'Unione europea, che investono anche le Autonomie speciali. La l. n. 42 del 2009 ha poi

nale e locale, in vista della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica, e sul quale (cfr. la sentenza n. 507 del 2000) si è tradotto all'inizio in un vincolo alla riduzione o alla stabilità del disavanzo annuo degli enti (cfr. art. 28, comma 2, della legge n. 448 del 1998; art. 30, comma 1, della legge n. 488 del 1999), successivamente in un limite massimo alla crescita del disavanzo (art. 53, comma 1, della legge n. 388 del 2000; art. 24, comma 1, della legge n. 448 del 2001) o ancora in un vincolo alla riduzione o alla stabilità di esso (art. 29, commi 4 e 6, della legge n. 289 del 2002).

⁶⁰ Art. 24 l. n. 448 del 2001 e succ. mod. ed int. su cui la richiamata sentenza n. 36 del 2004 della Corte costituzionale in cui si ammettono queste forti limitazioni all'Autonomia di spesa delle Regioni e degli Enti territoriali.

trasposto questa impostazione con riferimento al processo di attuazione dell'art. 119 Cost.

L'art. 17 della l. n. 42 del 2009, relativo al coordinamento e alla disciplina fiscale dei diversi livelli di governo pone, infatti, fra i principi della delega legislativa, al comma 1 lettera b), il «rispetto degli obiettivi del conto consuntivo, sia in termini di competenza sia di cassa, per il concorso all'osservanza del patto di stabilità e crescita per ciascuna regione e ciascun ente locale».

L'art. 27 della l. n. 42 del 2009, relativo al coordinamento della finanza delle Autonomie speciali, dispone l'obbligo per le stesse del concorso «al patto di stabilità interno e all'assolvimento degli obblighi posti dall'ordinamento comunitario, secondo criteri e modalità stabiliti da norme di attuazione dei rispettivi statuti, da definire, con le procedure previste dagli statuti medesimi», ossia nel rispetto del principio dell'accordo.

La Corte costituzionale ha ribadito che «[l]a finanza delle Regioni a statuto speciale è [...] parte della “finanza pubblica allargata” nei cui riguardi lo Stato aveva e conserva poteri di disciplina generale e di coordinamento, nell'esercizio dei quali poteva e può chiamare pure le autonomie speciali a concorrere al conseguimento degli obiettivi complessivi di finanza pubblica»⁶¹.

Come si vedrà nei paragrafi seguenti, la discrezionalità del legislatore statale nello stabilire le *forme* del concorso agli obiettivi di stabilità finanziaria attraverso la limitazione dell'autonomia di spesa di Regioni ed Enti locali, incontra, però, un limite costituzionale: la coerenza con il principio costituzionale dell'equilibrio di bilancio e con i suoi corollari della trasparenza dei bilanci e della ragionevolezza-logicità delle scelte finanziarie rispetto ai caratteri strutturali della disciplina di contabilità e bilancio (artt. 81, 97, 119 Cost.)⁶².

La giurisprudenza costituzionale, lungo un arco temporale che copre il decennio che si apre con il 2013, ha svolto una intesa attività di legatura fra prin-

⁶¹ Corte cost. n. 425 del 2004. Anche con riferimento al sistema di sanzioni posto a garanzia del conseguimento degli stessi obiettivi (Corte cost. n. 101 del 2018).

⁶² Corte cost. n. 101 del 2018 sulla incostituzionalità della disciplina statale che aveva l'effetto di sottrarre la disponibilità dell'avanzo di amministrazione alle Regioni speciali dell'arco alpino in cui si richiama Corte cost. n. 247 del 2017. Cfr. M. Bergo, *Coordinamento della finanza pubblica e autonomia territoriale. Tra armonizzazione e accountability*, Napoli, 2018; L. Antonini, *La Corte costituzionale a difesa dell'autonomia finanziaria: il bilancio è un bene pubblico e l'equilibrio di bilancio non si persegue con tecnicismi contabili espropriativi*, in *Rivista AIC*, 3/2018.

cipi sui diritti e le autonomie territoriali e parametri costituzionali sui vincoli di bilancio di cui si è detto, riformati con la revisione costituzionale del 2012.

Nella giurisprudenza costituzionale, la riforma costituzionale del 2012 ha fatto corpo con gli interventi di carattere ordinamentale del legislatore di attuazione dell'art. 119 Cost. (l. n. 42 del 2009 e relativi decreti legislativi attuativi, in particolare il d.lgs. n. 118 del 2011).

Sono stati così irrigiditi alcuni principi generali e fondamentali di contabilità pubblica volti ad assicurare la trasparenza dei bilanci, l'armonizzazione dei bilanci del settore pubblico e il coordinamento della finanza pubblica in modo da identificare priorità di spesa (la spesa costituzionalmente necessaria relativa alla garanzia dell'uguale tutela dei diritti costituzionali); tratti essenziali dell'autonomia finanziaria regionale e locale (democrazia e responsabilità nelle decisioni di spesa, cd. *contabilità di mandato* e trasparenza nei bilanci).

Questi principi costituiscono il nucleo strutturale del sistema di contabilità pubblica: sono serventi rispetto ai principi supremi dell'ordinamento costituzionale e, quindi, il diritto sovranzionale non può entrare in conflitto con gli stessi.

7. La crisi dei debiti sovrani. Il Trattato sulla stabilità il coordinamento e la governance economica europea, il six pack ed il two pack

A seguito della crisi dei debiti sovrani, alla fine del 2011, è stato sottoscritto il Trattato sulla stabilità, il coordinamento e la *governance* economica europea (TSCG, noto anche come *Fiscal compact*) poi ratificato dall'Italia e dalla quasi totalità degli Stati membri nel 2012. Fra il 2011 ed il 2013 sono state quindi apportate importanti modifiche alla disciplina del PSC con una serie di atti di diritto derivato dell'Unione che richiamavano il TSCG. Nel corso del 2012 l'Italia ha modificato la propria disciplina costituzionale in materia di finanza pubblica (l. cost. n. 1 del 2012) approvando anche una legge rinforzata di attuazione della stessa (l. n. 243 del 2012 e riformando con la legge del 196 del 2009 la contabilità ed il bilancio dello Stato⁶³.

⁶³ Cfr. artt. 9-14 l. n. 196 del 2009.

Il *Fiscal compact* è un trattato internazionale multilaterale che ha determinato un duplice effetto sul piano normativo. Il primo è stato una rapida evoluzione della *costituzione finanziaria* degli Stati membri per quegli Stati dell'Euro Area, come l'Italia, che nella crisi dei debiti sovrani avevano manifestato una maggiore fragilità avendo un elevato debito pubblico (superiore al limite del 60% di cui al protocollo 12 sui disavanzi eccessivi) ed una serie storica sulla crescita economica che mostrava una ridotta crescita del PIL. Il secondo effetto è stato una profonda riforma del patto di stabilità e crescita.

Il TSCG si applica integralmente agli Stati contraenti che fanno parte dell'Area Euro⁶⁴.

Ancor prima di essere ratificato e di entrare in vigore, il TSCG ha condotto all'approvazione di una legge costituzionale di modifica degli artt. 81, 97, 117 e 119 Cost.: la l. cost. n. 1 del 2012 (aprile 2012). Successivamente all'entrata in vigore di tale legge costituzionale il TSCG è stato ratificato dall'Italia con legge n. 114 del 2012 (luglio 2012) e soltanto dopo la ratifica e l'entrata in vigore del TSCG è stata adottata la l. n. 243 del 2012, la cosiddetta *legge rinforzata*, prevista dal nuovo testo dell'art. 81 c. 6° Cost., volta a dare *attuazione al principio del pareggio di bilancio*.

Il TSCG ha avuto un effetto profondo sulla disciplina di diritto derivato del Patto di stabilità e crescita, nonostante non sia un atto normativo dell'Unione europea e nonostante l'Unione non sia parte contraente.

L'art. 16 del TSCG prevedeva che entro 5 anni dalla sua entrata in vigore sarebbero state adottate «in conformità del trattato sull'Unione europea e del trattato sul funzionamento dell'Unione europea le misure necessarie per incorporare il contenuto del [...] trattato nell'ordinamento giuridico dell'Unione europea».

Il diritto UE sulla nuova governance economica e la sua riforma si è così sviluppato sulla base del *Fiscal Compact*, considerando però quanto dispone l'art. 2 del Trattato, ai sensi del quale le Parti contraenti «applicano e interpretano il presente trattato conformemente ai trattati su cui si fonda l'Unione europea, in particolare all'articolo 4, paragrafo 3, del trattato

⁶⁴ L'art. 14 dello stesso regola invece il regime applicabile agli Stati membri dell'Unione che hanno ratificato il trattato e che non sono parte dell'Eurozona.

sull'Unione europea» che è il parametro europeo che richiama il principio di leale collaborazione nell'esecuzione dei Trattati istitutivi.

Poco prima dell'entrata in vigore del TSCG è stato adottato il *six pack* (2011). Poco dopo, il *two pack* (2013).

Il *six pack* ed il *two pack* sono un complesso di regolamenti ed una direttiva che hanno trasformato la struttura del PSC⁶⁵.

I cinque regolamenti e la direttiva del *six pack* mirano a perseguire l'obiettivo della *convergenza* delle politiche europee definito dai Trattati in senso differente rispetto al passato, mirando a ridurre gli squilibri macro-economici fra le economie degli Stati membri. Con il *six pack* si mirava ad un controllo più rigido e costante delle politiche economiche e di bilancio introducendo nuovi parametri numerici calibrati sui singoli Stati volti a limitare la spesa (si tratta dell'obiettivo di medio termine: OMT). In questo senso il *six pack* ha avvicinato le regole di bilancio numeriche europee alle prescrizioni dell'art. 3 TSCG. Ma queste regole non sono state incorporate in modo integrale nel diritto UE. Non lo sono stati neppure gli automatismi previsti dall'art. 4 TSCG per la regola del debito, perché il diritto derivato dell'Unione ha mantenuto alcune clausole di flessibilità per il "rientro" nel parametro del debito.

Certamente, però, il TSCG ha avuto un effetto rilevante sulla riforma della disciplina della sorveglianza dei vincoli di bilancio. Infatti, il *six pack* prevede l'avvio della procedura per i disavanzi eccessivi nell'ipotesi dello sfioramento del parametro del debito (maggiore del 60% rispetto al PIL) e, per assicurare l'effettiva convergenza delle economie, ha introdotto una procedura per gli squilibri macro-economici e previsto un regime sanzionatorio nel braccio correttivo.

Tuttavia, questa disciplina non ha avuto l'effetto di servire da deterrente per evitare evoluzioni delle economie e delle politiche economiche degli Stati in modo divergente fra loro (quindi per evitare gli squilibri macro-economici) né ha garantito una disciplina di bilancio pienamente coerente con i parametri UE per molti Stati membri, fra cui l'Italia.

⁶⁵ Il *six pack* si compone del reg. UE 1177/2011, del reg. UE 1173/2011, del reg. UE 1174/2011, del reg. UE n. 1175/2011, del reg. UE 1176/2011 e della dir 2011/85/UE. Il *two pack* dei reg. UE 472/2013 e 473/2013. Per un quadro completo degli effetti della *nuova governance economica europea* R. Bin, P. Caretti, G. Pitruzzella, *Profili costituzionali dell'Unione europea*, Bologna, 2015, spec. capitoli 6-7.

Nei paragrafi seguenti si vedrà l'evoluzione del diritto costituzionale del bilancio e la riforma del PSC; la disciplina dei processi di bilancio euro-nazionali e delle procedure di bilancio che compongono e che si aggiungono al braccio preventivo ed al braccio correttivo del PSC. Infine, nella sezione III si analizzerà l'aspetto forse meno approfondito della riforma della *governance* economica europea degli anni 2011-2013, ma più significativo ai fini del presente capitolo: l'introduzione della dir. UE 2011/85, che mirava a definire un nuovo quadro di regole riguardanti i *quadri di bilancio* degli Stati.

7.1. Segue. *L'adattamento alle nuove regole di bilancio: la l. cost. 1 del 2012 e la l. n. 243 del 2012*

Mentre l'Unione europea, in risposta alla crisi dei debiti sovrani, apprestava la disciplina sulla nuova *governance* economica, l'art. n. 1 del TSCG che imponeva agli Stati parti di irrobustire i vincoli di bilancio, anche attraverso l'introduzione di regole numeriche di bilancio nel testo delle Costituzioni degli Stati, trovava la sua eco nella legge costituzionale 1 del 2012, intitolata *Introduzione del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale*.

La revisione costituzionale non può essere qualificata come una forma di incorporazione del TSCG nel testo costituzionale. La legge costituzionale n. 1 del 2012, infatti, non introduce nel testo costituzionale né il principio del pareggio di bilancio, né regole di bilancio numeriche e va interpretata ed applicata in modo coerente con i principi supremi dell'ordinamento costituzionale⁶⁶.

Essa definisce in modo articolato e dinamico il principio dell'equilibrio di bilancio, calibrandolo in modo differente in riferimento agli Enti o ai soggetti ad esso sottoposti.

⁶⁶ Si veda, infatti, l'approccio dei costituzionalisti più sensibili a tali questioni. Cfr. F. Bilancia, *Integrazione giuridica e funzione di governo. Autorità e legalità in Europa*, Napoli, 2022; L. Antonini (a cura di), *La domanda inevasa. Dialogo tra economisti e giuristi sulle dottrine economiche che condizionano il sistema giuridico europeo*, Bologna, 2016; M. Luciani, *Bilancio, forma di governo, forma di Stato*, in C. Bergonzini (a cura di), *Costituzione e bilancio*, Milano, 2019, 37 ss.; P. De Ioanna, *Il bilancio pubblico: una infrastruttura cruciale per il funzionamento della democrazia rappresentativa in Italia e in Europa*, in C. Bergonzini (a cura di), *Costituzione e bilancio*, Milano, 2019, 15 ss.

Il vincolo costituzionale dell'equilibrio di bilancio è declinato dall'art. 81 c. 1° Cost. per il bilancio dello Stato; dall'art. 119 c. 1° Cost. per il sistema delle Autonomie e, infine, dall'art. 97 c. 1° Cost. per le pubbliche amministrazioni.

I tratti più innovativi della legge costituzionale n. 1 del 2012 riguardano l'irrobustimento del vincolo di coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea per l'attività delle pubbliche amministrazioni (l'art. 97 c. 1° Cost.), la cui attività è oggi astretta dal duplice vincolo della coerenza con l'ordinamento UE e della sostenibilità del debito. Per il sistema delle Autonomie spicca il vincolo posto dall'art. 119 c. 1° Cost. che costituzionalizza un vincolo di coerenza con il diritto sovranazionale, cui già soggiacevano la disciplina di contabilità e bilancio (in particolare la l. n. 49 del 2009, il d.lgs. 118 del 2011) e le leggi che componevano le manovre finanziarie dello Stato *ex art.* 117 c. 1° Cost..

La disciplina del Patto di stabilità interno aveva già dato attuazione al principio costituzionale del concorso ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dal processo d'integrazione europea poi espresso dall'art. 119 c. 1° Cost..

L'ultimo comma dell'art. 119 Cost.⁶⁷, produce invece un effetto innovativo. Ma tale effetto riguarda la *fonte* del vincolo finanziario che incontra il sistema delle Autonomie. Questo comma dell'art. 119 Cost. declina l'equilibrio di bilancio come limite per l'indebitamento salvo che per le spese d'investimento e costituzionalizza, quindi, una *regola aurea* in tema di indebitamento già conosciuta al sistema della contabilità e del bilancio pubblico ma che non aveva rango costituzionale⁶⁸.

Per lo Stato la l. cost. n. 1 del 2012 innova le procedure, le fonti e gli organi del diritto del bilancio al fine di garantire il principio costituzionale sull'equilibrio di bilancio in modo più rigoroso rispetto al testo originario dell'art. 81 Cost.⁶⁹.

⁶⁷ Divenuto comma 7° dopo la revisione costituzionale n. 2 del 2022 che introduce un nuovo comma 6 dedicato all'insularità.

⁶⁸ Si veda ad es. Corte cost. n. 4 del 2020.

⁶⁹ Si vedano le analisi di C. Bergonzini, *Parlamento e decisioni di bilancio*, Milano, 2014; N. Lupo, *La sessione di bilancio prima e dopo la riforma degli artt. 81 e 97 della Costituzione*, in *Astrid Rassegna*, 2020.

Con la l. cost. n. 1 del 2012 è stata introdotta nel sistema delle fonti del diritto del bilancio una legge rinforzata che deve dettare le norme sui contenuti della legge di bilancio e le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni (art. 81 c. 6° Cost.).

Le scelte sull'indebitamento dello Stato sono condizionate sul piano formale e sostanziale dal nuovo testo dell'art. 81 cc. 1° e 2° Cost. È infatti consentito il ricorso all'indebitamento con deliberazione assunta a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, al verificarsi di eventi eccezionali e per tenere conto degli effetti e delle fasi del ciclo economico⁷⁰.

Lo Stato ha comunque mantenuto un margine di manovra finanziaria più ampio, dato che il nuovo art. 81 c. 1° Cost. consente politiche finanziarie anticicliche. Ma è oggi necessario calibrare le scelte finanziarie sulle "fasi" del ciclo economico in atto. L'equilibrio di bilancio, com'è stato detto, è oggi un concetto giuridico-costituzionale di natura dinamica che mira alla tendenziale equivalenza fra le entrate e le spese: è un «precetto dinamico della gestione finanziaria [il quale] consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche»⁷¹.

La l. cost. n. 1 del 2012, come si è visto, non costituzionalizza quindi regole numeriche di bilancio né il principio del pareggio di bilancio né, infine, incorpora mediante un rinvio mobile i vincoli UE alle decisioni sulle entrate e sulle spese. È vero che la l. cost. n. 1 del 2012, all'art. 5, precisa in modo ancor più dettagliato principi e contenuti cui si deve informare la legge di attuazione dell'art. 81 c. 6° Cost. al fine di irrobustire i principi sulla sostenibilità delle finanze pubbliche nel medio-lungo periodo. In questo senso, quindi, la citata legge costituzionale mira ad orientare la decisione sulle entrate e sulle spese nella direzione della stabilità finanziaria⁷², ma si fa salva la garanzia della tutela effettiva dei diritti costituzionali⁷³.

⁷⁰ Si riscontra una prassi parlamentare che ha sempre consentito il ricorso all'indebitamento e i cosiddetti "scostamenti di bilancio", dando origine ad una convenzione costituzionale fra maggioranze e opposizioni almeno così sino a tutta la XVIII Legislatura ed all'avvio della XIX.

⁷¹ Corte cost. n. 268 del 2022 che si ricollega a Corte cost. n. 250 del 2013.

⁷² Art. 5 c. 1 lettere a)-e) l. cost. n. 1 del 2012: « 1. La legge di cui all'articolo 81, sesto comma, della Costituzione, come sostituito dall'articolo 1 della presente legge costituzionale, disciplina, per il complesso delle pubbliche amministrazioni, in particolare:

È invece la legge rinforzata, di attuazione dell'art. 81 c. 6° Cost., a consentire una recezione della regola numerica di bilancio di cui al PSC riformato negli anni 2011-2013: la l. n. 243 del 2012, infatti, fa riferimento all'obiettivo di medio termine (OMT) di cui al reg. UE 1175/2011 – oggi abrogato – che viene calibrato in riferimento a ciascuno Stato membro al fine di risanare le finanze statali (la finalità è di far tendere i bilanci al pareggio o all'attivo).

L'art. 2 c. 1 lett. d) ed e) della l. n. 243 del 2012 definisce così il *saldo strutturale* e l'*obiettivo di medio termine*: « d) per «saldo strutturale» il saldo del conto consolidato corretto per gli effetti del ciclo economico al netto delle misure *una tantum* e temporanee e, comunque, definito in conformità all'ordinamento dell'Unione europea; e) per «obiettivo di medio termine» il valore del saldo strutturale individuato sulla base dei criteri stabiliti dall'ordinamento dell'Unione europea». L'art. 3 c. 2° della l. n. 243 del

a) le verifiche, preventive e consuntive, sugli andamenti di finanza pubblica;

b) l'accertamento delle cause degli scostamenti rispetto alle previsioni, distinguendo tra quelli dovuti all'andamento del ciclo economico, all'inefficacia degli interventi e agli eventi eccezionali;

c) il limite massimo degli scostamenti negativi cumulati di cui alla lettera b) del presente comma corretti per il ciclo economico rispetto al prodotto interno lordo, al superamento del quale occorre intervenire con misure di correzione;

d) la definizione delle gravi recessioni economiche, delle crisi finanziarie e delle gravi calamità naturali quali eventi eccezionali, ai sensi dell'articolo 81, secondo comma, della Costituzione, come sostituito dall'articolo 1 della presente legge costituzionale, al verificarsi dei quali sono consentiti il ricorso all'indebitamento non limitato a tenere conto degli effetti del ciclo economico e il superamento del limite massimo di cui alla lettera c) del presente comma sulla base di un piano di rientro;

e) l'introduzione di regole sulla spesa che consentano di salvaguardare gli equilibri di bilancio e la riduzione del rapporto tra debito pubblico e prodotto interno lordo nel lungo periodo, in coerenza con gli obiettivi di finanza pubblica».

⁷³ Il medesimo articolo 5 l. cost. 1 del 2012 introduce una clausola di “cedevolezza” dei nuovi principi costituzionali sull'autonomia finanziaria ed i relativi limiti che conformano il nuovo testo dell'art. 119 Cost. alla tutela effettiva dei diritti costituzionali. L'art. 5 l. cost. n. 1 del 2012 dispone che la legge di attuazione dell'art. 81 c. 6° Cost. reca «le modalità attraverso le quali lo Stato, nelle fasi avverse del ciclo economico o al verificarsi degli eventi eccezionali di cui alla lettera d) del presente comma, *anche in deroga all'articolo 119 della Costituzione*, concorre ad assicurare il finanziamento, da parte degli altri livelli di governo, dei livelli essenziali delle prestazioni e delle funzioni fondamentali inerenti ai diritti civili e sociali.» (Art. 5 c. 1 lett. g) l. n. 1 del 2012, corsivo aggiunto).

2012 dispone poi che «l'equilibrio dei bilanci corrisponde all'obiettivo di medio termine».

Questo gioco di rinvii ha condotto a ritenere che mediante la l. n. 243 del 2012 fossero state incorporate delle regole di bilancio numeriche nell'ordinamento costituzionale.

In realtà, va considerato che il rinvio è opera di una fonte sub-costituzionale e che la stessa disciplina UE sull'OMT non prevede un rigido automatismo per il raggiungimento dell'indicatore numerico di stabilità finanziaria, ammettendo un margine di manovra finanziaria nel metodo di calcolo del saldo strutturale e un procedimento che consente flessibilità anche nel percorso di avvicinamento all'OMT⁷⁴. Le clausole di flessibilità relative al calcolo del saldo strutturale, peraltro, già di per sé consentivano un margine di manovra finanziaria in deficit, consentendo di escludere gli investimenti dal calcolo del saldo (saldo al netto degli investimenti).

Infine, la disciplina della nuova *governance* economica europea consentiva alla Commissione di proporre ed al Consiglio di deliberare una sospensione del vincolo o per il singolo Stato in presenza di eventi economici sfavorevoli imprevisti relativi al ciclo economico del singolo Stato (clausola di eccezione specifica) o di varare una sospensione generalizzata per tutti gli Stati membri in presenza di una grave recessione economica nell'Area Euro o nell'intera UE (clausola di eccezione generale)⁷⁵.

In particolare, il testo del reg. CE n. 1466/97 (*braccio preventivo* del PSC) e del reg. CE n. 1467/97 (*braccio correttivo* del PSC) prevedevano che lo stesso OMT potesse essere «rivisto» al verificarsi di «eventi economici sfavorevoli imprevisti con importanti conseguenze negative per le finanze

⁷⁴ Che ha impedito all'Italia di entrare ad esempio nella procedura d'infrazione nel 2019.

⁷⁵ Cfr. il testo degli artt. 5, 6 e 9 reg. CE n. 1466/97 come mod. dal reg. UE n. 1175/2011. Per l'applicazione di questa disciplina, nell'anno 2020, a seguito dell'attivazione della *general escape clause* per la pandemia da Covid-19 si vedano, seduta Camera XVIII leg. 29 luglio 2020 n. 382 resoconto stenografico pagine 61 ss. Documento di economia e finanza 2020 - Sezione III - Programma nazionale di riforma e relativa appendice (Doc. LVII, n. 3 - Sezione III); Relazione al Parlamento predisposta ai sensi dell'articolo 6 della legge 24 dicembre 2012, n. 243 (Doc. LVII-bis, n. 2) (Discussione congiunta), seduta Senato XVIII leg. 29 luglio 2020 n. 246 Discussione congiunta: (Doc. LVII, n. 3, sezione III) Programma nazionale di riforma 2020 (Doc. LVII-bis, n. 2) Relazione al Parlamento predisposta ai sensi dell'articolo 6 della legge 24 dicembre 2012, n. 243 (Votazione finale qualificata ai sensi dell'articolo 120, comma 3, del Regolamento) pagine 11 ss. del resoconto.

pubbliche» o «in caso di grave recessione economica della zona euro o dell'intera Unione»⁷⁶. Entrambe le tipologie di clausole di eccezione – quella per il singolo Paese e quella generale – sono state attivate⁷⁷.

A seguito della riforma della *governance* economica europea realizzata con i regolamenti 2024/1263 e 2024/1264 e con la direttiva 2024/1265, di cui si tratterà in modo più specifico nei paragrafi seguenti, sono state introdotte nuove regole di bilancio numeriche che vincolano lo Stato nelle decisioni di bilancio.

Qui interessa rilevare che il principio costituzionale dell'equilibrio di bilancio e di sostenibilità del debito, come configurati nell'attuale quadro costituzionale, e l'attuale quadro normativo del diritto dell'Unione europea non si pongono in antinomia⁷⁸ se si valorizza, da un lato, l'autolimita al processo d'integrazione UE presente nell'art. 4 par. 2 TUE (la clausola sull'identità costituzionale)⁷⁹ e dall'altro il rinvio al diritto sovranazionale di cui all'art. 97 c. 1° Cost., rinvio che però non implica la disattivazione dei controlimiti.

⁷⁶ Per il braccio correttivo l'art. 3 par. 5 e l'art. 5 par. 2 reg. CE n. 1467/97 nel testo risultante dalle modifiche apportate dal reg. 1177/2011 consentiva la sospensione «a condizione che la sostenibilità di bilancio a medio termine non ne risulti compromessa» o sospeso (art. 9 reg. CE n. 1467/97) se lo Stato ottempera alle raccomandazioni o alle intimazioni ad esso rivolte.

⁷⁷ La clausola generale è stata attivata negli anni 2020-2023 e alla sua prima disattivazione corrisponde l'applicazione della riforma della *governance* economica europea in cui, comunque, le clausole di eccezione continuano a permanere. Per il braccio preventivo si tratta degli artt. 25 e 26 reg. UE 2024/1263; per quello correttivo degli artt. 2 parr. 4 e 5 e 3 par. 6 e 5 par. 2 reg. 1467/1997 nel testo risultante dalle modifiche apportate dal reg. UE 2024/1264.

⁷⁸ Cfr. XIX Leg. 25.9.2024 V Commissioni riunite di Camera e Senato, Indagine conoscitiva sulle prospettive di riforma delle procedure di programmazione economica e finanziaria e di bilancio in relazione alla riforma della *governance* economica europea. Documento conclusivo, AC Res. Sten. Seduta n. 6 del 22 maggio 2024, 54 ove si rileva che il principio dell'equilibrio di bilancio considerato alla luce degli effetti del ciclo economico è tratto dalla l. n. 243 del 2012 come un saldo «riferito all'indebitamento netto», mentre la riforma della *governance* economica europea pone come regola di bilancio numerica «un indicatore operativo identificato nell'andamento della spesa netta» che mira ad assicurare la sostenibilità del debito pubblico.

⁷⁹ Sugli autolimiti e in particolare sull'identità costituzionale M. Cartabia, «Unità nella diversità»: il rapporto tra la Costituzione europea e le costituzioni nazionali, in *DUE*, 2005, 582; B. Guastaferrò, *Il rispetto delle identità nazionali nel Trattato di Lisbona: tra riserva di competenze statali e "controlimiti europeizzati"*, in *Quad. cost.*, 2012, 152.

Quanto all'autolimito di cui all'art. 4 par. 2 TFUE, esso si traduce, sul versante dei vincoli costituzionali alle decisioni di bilancio, in una clausola di salvaguardia di livello costituzionale per la spesa pubblica che consente di ritenere rigida ed incompressibile la spesa costituzionalmente necessaria.

È incompressibile quel *quantum* di risorse finanziarie *necessarie* a garantire tutela al contenuto essenziale dei diritti costituzionali ed il finanziamento delle connesse funzioni pubbliche, intestate al complesso degli Enti che compongono la Repubblica⁸⁰.

Le clausole europee di limite alla spesa non possono operare su questa quota di risorse finanziarie, pena la violazione dei controlimiti.

Sono pienamente efficaci, invece, sulla spesa pubblica di carattere discrezionale.

A tal fine rileva soprattutto la clausola di cui all'art. 97 c. 1° Cost., che consente di assicurare la coesistenza fra principio costituzionale dell'equilibrio di bilancio e riforma dei vincoli sovranazionali di bilancio. Essa rinvia alla sostenibilità del debito pubblico, obiettivo posto proprio dal "pacchetto" del 2024 di riforma del PSC ed introduce il vincolo di coerenza con l'ordinamento sovranazionale. Quest'ultimo parametro costituzionale opera un rinvio mobile al diritto UE⁸¹, sempre fatto salvo il rispetto dei controlimiti (i principi supremi dell'ordinamento costituzionale), ossia la spesa costituzionalmente necessaria⁸².

Il diritto derivato dell'Unione sulla riforma della *governance* economica europea, d'altronde, ha abrogato e modificato proprio le regole numeriche di bilancio introdotte nel 2011-2013 che la legge n. 243 del 2012 richiamava e che erano state ritenute fonte di potenziali antinomie con i principi costituzionali. Tali disposizioni in ogni caso non sono più applicabili trovandosi oggi in antinomia con le nuove norme sovranazionali.

Il Legislatore nazionale potrà certamente intervenire sulla l. n. 243 del 2012 per procedere a sua volta all'abrogazione della disciplina che richiama

⁸⁰ Corte cost. sentt. nn. 275 del 2016, 169 del 2017, 6/2019; ordinanza istruttoria in calce a sent. 197 del 2019; sent. n. 62 del 2020.

⁸¹ XIX Leg. 25.9.2024 V Commissioni riunite di Camera e Senato, *Indagine conoscitiva*, cit. 54

⁸² Cfr. di recente Corte cost. n. 269 del 2017. Sui controlimiti M. Cartabia, *Principi inviolabili ed integrazione europea*, Milano, 1995; A. Celotto, T. Groppi, *Diritto UE e diritto nazionale*. *Primaute vs controlimiti*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunitario*, 2004, 1309 ss..

tali regole (l'OMT in particolare). Ma, anche in assenza di tale intervento riformatore, opereranno le nuove regole sovranazionali, che sono state introdotte con regolamenti, quindi con atti normativi dell'Unione dotati della diretta applicabilità: i regolamenti sulla riforma della *governance* economica sono direttamente applicabili ed impongono sia la non applicazione delle disposizioni della l. n. 243 del 2012 e della disciplina di contabilità e bilancio con esse incompatibili sia l'integrazione – per via interpretativa – della disciplina nazionale attualmente in vigore⁸³.

In particolare, rispetto ai principi della Costituzione finanziaria ed alla legge n. 243 del 2012, assumono una rilevanza particolare:

- la nuova regola di bilancio numerica che sostituisce l'OMT e che si erge a vincolo di bilancio, la regola della spesa netta (art. 2 n. 2) reg. UE 2024/1263);
- il percorso della spesa netta relativo a ciascuno Stato membro approvato dal Consiglio, (art. 2 n. 5) reg. UE 2024/1263);

⁸³ XIX Leg. 25.9.2024 V Commissioni riunite di Camera e Senato, Indagine conoscitiva sulle prospettive di riforma delle procedure di programmazione economica e finanziaria e di bilancio in relazione alla riforma della governance economica europea. Documento conclusivo, AC Res. Sten. Seduta n. 6 del 22 maggio 2024, 56-57, prospetta una modifica della l. n. 243 del 2012 che operi un rinvio mobile al diritto UE ed una contestuale modifica dei regolamenti parlamentari per l'adeguamento delle procedure parlamentari relative all'esame dei documenti programmatici e dei disegni di legge di bilancio annuale e pluriennale. Le modifiche alla l. n. 243 del 2012, alla l. n. 196 del 2009 ed ai regolamenti parlamentari dovrebbero intervenire successivamente all'adozione del nuovo Codice di contotta da parte della Commissione UE. Nella definizione della tecnica normativa più opportuna va tenuto presente l'avvertimento sul piano metodologico di P. De Ioanna, è stato opportuno l'inserimento del pareggio strutturale in Costituzione? (Note per avviare una discussione sulla democrazia cognitiva), in A. Iacoviello, Governance europea tra Lisbona e Fiscal Compact. Gli effetti dell'integrazione economica e politica europea sull'ordinamento nazionale, Milano, 2016, 263 ss. all'indomani della l. cost. n. 1/2012 e della entrata in vigore della l. n. 243 del 2012 secondo cui una mera recezione del vincolo numerico di bilancio con meri rinvii a norme sovranazionali da parte del decisore politico nazionale determinava un surplus di difficoltà nelle correzioni delle esternalità negative di tali vincoli sostanzialmente basati sull'idea del "pilota automatico", ossia sull'ipotesi teorica per cui il loro rispetto, automaticamente, avrebbe condotto a rientrare o ad avvicinarsi ai parametri dei Trattati sulla stabilità finanziaria. Quindi, meglio meccanismi che lasciano margini di flessibilità volti ad evitare contro-effetti negativi sulla stessa stabilità finanziaria di rigide regole numeriche.

- i vincoli procedurali contenuti nelle clausole di salvaguardia generale e nazionale che il reg. UE 2024/1263 pone allo Stato per allontanarsi dal relativo percorso della spesa netta (artt. 25 e 26 reg. UE 2024/1263).

La spesa netta è «*la spesa pubblica al netto della spesa per interessi, delle misure discrezionali sul lato delle entrate, della spesa per il programmi dell'Unione interamente finanziata dai fondi dell'Unione, della spesa nazionale per il cofinanziamento di programmi finanziati dall'Unione, della componente ciclica della spesa per i sussidi di disoccupazione, delle misure una tantum e di altre misure temporanee*» (art. 1 n. 2 reg. UE 2024/1263).

Il percorso della spesa netta consiste nella traiettoria pluriennale per la spesa netta definita per ciascuno Stato membro su proposta della Commissione con raccomandazione del Consiglio (art. 17 reg. UE 2024/1263).

La clausola di salvaguardia generale equivale alla sospensione generalizzata del “vecchio” PSC. Essa si attiva, su base annuale, su raccomandazione del Consiglio adottata sulla base di una raccomandazione della Commissione, laddove sussista e permanga una *grave congiuntura negativa nella zona euro o nell'Unione nel complesso* a condizione che non venga compromessa la sostenibilità di bilancio nel medio termine (art. 25 par. 1 reg. UE 2024/1263).

La clausola di salvaguardia nazionale, invece, sostituisce la clausola di salvaguardia speciale. Essa si attiva, su richiesta dello Stato membro e su raccomandazione della Commissione, con raccomandazione del Consiglio in presenza di *circostanze eccezionali al di fuori del controllo dello Stato membro che abbiano rilevanti ripercussioni sulle sue finanze pubbliche*. La raccomandazione del Consiglio specifica la durata della deviazione. Il periodo di deviazione stabilito è suscettibile di proroghe annuali (art. 26 reg. UE 2024/1263).

Sino ad una eventuale riforma della l. n. 243 del 2012 sarà necessario interpretare l'art. 6 c. 3 della l. n. 243 del 2012 – che specifica la procedura per gli scostamenti di bilancio – in linea con la richiamata disciplina sovranazionale. Si ritiene che la deliberazione parlamentare prevista dalla l. n. 243 del 2012 debba intervenire sia nella fase dell'iniziativa statale (la richiesta dello Stato di attivazione della clausola di salvaguardia nazionale) sia a seguito dell'adozione della raccomandazione del Consiglio, per consentire al Parlamento di deliberare sulla quantificazione della misura finanziaria dell'al-lontanamento e la durata dello stesso e di esercitare i poteri di indi-

rizzo e controllo della finanza pubblica che la Costituzione gli attribuisce (artt. 81, 92 e 94 Cost.).

Anche per l'attivazione della clausola di salvaguardia generale sarà necessaria una deliberazione ai sensi dell'art. 6 c. 3 della l. n. 243 del 2012, questa volta a seguito dell'adozione della raccomandazione del Consiglio, per quantificare la misura finanziaria dell'allontanamento e la durata dello stesso.

8. *La governance economica europea dopo la riforma del 2024*

L'attuale assetto del PSC si compone:

- del reg. UE 2024/1263, relativo al coordinamento efficace ed alla sorveglianza di bilancio (*braccio preventivo*)⁸⁴;
- del reg. UE 1997/1467, relativo alla procedura sui disavanzi pubblici eccessivi (*braccio correttivo*), nel testo risultante dalle modifiche dei reg. UE 1056/2005; UE 1177/2011 e UE 2024/1264;
- dal reg. UE 1173/2011, relativo alle sanzioni applicabili nell'ambito del braccio preventivo e del braccio successivo del PSC;
- dal reg. UE 1174/2011, relativo alle misure per la correzione degli squilibri macroeconomici eccessivi nella zona euro;
- dal reg. UE 1176/2011, relativo alla prevenzione e correzione degli squilibri macroeconomici;
- dalla dir. UE 2011/85, nel testo risultante dalle modifiche della dir. 2024/1265, recante la disciplina sui quadri di bilancio degli Stati membri;
- del reg. UE 472/2013, relativo al rafforzamento della sorveglianza economica e di bilancio per Stati a rischio o in gravi difficoltà per la stabilità finanziaria (*rafforzamento braccio preventivo, della sorveglianza e percorsi di bilancio per gli Stati dell'Eurozona*).
- del reg. UE 473/2013, relativo al monitoraggio e alla valutazione dei documenti programmatici di bilancio e alla correzione dei disavanzi pubblici eccessivi (*rafforzamento del braccio correttivo nell'Eurozona*, attraverso l'istituzione di un calendario di bilancio comune per gli Stati dell'Eurozona)⁸⁵.

⁸⁴ Con questo regolamento è stato abrogato il reg. UE 1466/1997.

⁸⁵ Reg. UE n. 473/2013 artt. 4-6 e *Considerando* n. 12

I regolamenti e la direttiva adottati nel 2011, come si è detto, sono noti come *six pack* e costituiscono la prima risposta normativa alla crisi dei debiti sovrani in Europa. Furono elaborati in parallelo al processo di ratifica del Trattato sulla stabilità, il coordinamento e la *governance* economica europea ed al Trattato MES che sono entrati in vigore nel 2012. I due regolamenti del 2013, invece compongono il *two pack* che mirava a rafforzare il braccio preventivo e correttivo del PSC.

Il funzionamento del PSC si basa sulla disponibilità di dati economici e di bilancio completi, veridici e raffrontabili (dir. UE 2011/85)⁸⁶ e sul consolidamento o lo sviluppo, negli ordinamenti degli Stati membri dell'Euro Area, di istituzioni indipendenti di bilancio che si inseriscano nel processo di bilancio dello Stato sia al fine di validare e verificare modelli previsionali macro-economici, sia di analizzare dati di bilancio, sia di intervenire, con funzioni consultive, nei processi di formazione dell'indirizzo politico in materia economico-finanziaria.

In particolare, il reg. UE n. 473 del 2013 impone l'attribuzione di funzioni di monitoraggio delle regole di bilancio numeriche previste dalla disciplina del PSC alle Istituzioni indipendenti di bilancio⁸⁷. La riforma della *governance* economica europea del 2024 estende anche agli Stati membri non appartenenti all'Area euro questo vincolo e pone delle regole comuni a tutti gli Stati membri sulle competenze, sull'indipendenza e sull'effettiva capacità di tali istituzioni di svolgere le funzioni cui esse sono preposte⁸⁸.

⁸⁶ Cui è stata data attuazione con il d.lgs. n. 54 del 2014.

⁸⁷ Art. 5 reg. UE n. 473 del 2013. Con le modifiche apportate al braccio preventivo la regola numerica dell'OMT di cui all'art. 2 bis reg. UE 1466/1997 è sostituita nell'impianto dello stesso con la disciplina della traiettoria di riferimento specifica per Paese di cui agli artt. 5-8 reg. UE 2024/1263. In particolare, come si vedrà, gli artt. 7-8 del reg. UE 2024/1263 affidano alla Commissione il compito di definirla secondo le clausole di salvaguardia relative alla sostenibilità del debito e del disavanzo. Il testo dell'art. 5 dir. UE 2011/85 risultante dalle modifiche apportate con la dir. 2024/1265 nel riferirsi a regole di bilancio numeriche che gli Stati devono inserire nei loro ordinamenti, impone di calibrarle in modo coerente con l'orizzonte di bilancio a medio termine. Le Istituzioni indipendenti, possono, se richieste dallo Stato membro, valutare *ex post* il rispetto del sentiero di spesa primaria netta definito dal Consiglio e, in ipotesi di deviazione dallo stesso, di compiere un'analisi dei fattori che hanno condotto a tale deviazione.

⁸⁸ Commissioni congiunte, V Senato della Repubblica e V Camera dei Deputati, Audizione della Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio nell'ambito dell'indagine cono-

La disciplina italiana che compone il quadro normativo relativo alla *governance* economico-finanziaria euro-nazionale prevede l'istituzione dell'Ufficio parlamentare di bilancio. Esso è stato istituito presso le Camere con funzioni di analisi e la verifica degli andamenti di finanza pubblica e per la valutazione dell'osservanza delle regole di bilancio (artt. 16 e 18 della l. n. 243 del 2012)⁸⁹. All'art. 20, la l. n. 243 del 2012 richiama poi le funzioni di controllo successivo della Corte dei conti sui bilanci delle amministrazioni pubbliche⁹⁰. Questo richiamo era necessario data la rilevanza costituzionale della funzione di controllo e della giurisdizione in materia di contabilità pubblica (artt. 100 e 103 c. 2° Cost.).

Nell'impianto della *governance* economica europea, giocano un ruolo essenziale il sistema di classificazione dei conti economici (il SEC, oggi SEC 10 di cui al reg. UE 549 del 2013 modificato dal reg. UE 2024/734) e la connessa attività di trasmissione, monitoraggio ed analisi dei dati economici e di bilancio (effettuata da Eurostat e da organismi indipendenti degli Stati membri come gli Istituti nazionali di statistica e le autorità indipendenti di bilancio).

Nel paragrafo seguente si prenderà in esame come il PSC riorganizza il processo della decisione di bilancio dello Stato.

scitiva di riforma delle procedure di programmazione economica e finanziaria e di bilancio in relazione alla riforma della *governance* economica europea, 7 maggio 2024, par. 1.3.

⁸⁹ L'art. 18 commi 1 e 2 l. n. 243 del 2012 dispone che l'UPB « anche attraverso l'elaborazione di proprie stime, *effettua analisi, verifiche e valutazioni* in merito a: a) le previsioni macroeconomiche e di finanza pubblica; b) l'impatto macroeconomico dei provvedimenti legislativi di maggiore rilievo; c) gli andamenti di finanza pubblica, anche per sottosettore, e l'osservanza delle regole di bilancio; d) la sostenibilità della finanza pubblica nel lungo periodo; e) l'attivazione e l'utilizzo del meccanismo correttivo di cui all'articolo 8 e gli scostamenti dagli obiettivi derivanti dal verificarsi degli eventi eccezionali di cui all'articolo 6; f) ulteriori temi di economia e finanza pubblica rilevanti ai fini delle analisi, delle verifiche e delle valutazioni di cui al presente comma» (corsivo aggiunto) e può predisporre analisi e rapporti anche su richiesta delle Commissioni parlamentari competenti in materia di finanza pubblica. Il Presidente può svolgere audizioni presso le medesime Commissioni parlamentari.

⁹⁰ Art. 20 c. 1° l. n. 243 del 2012 «svolge il controllo successivo sulla gestione dei bilanci degli enti di cui agli articoli 9 e 13, ai fini del coordinamento della finanza pubblica e dell'equilibrio dei bilanci di cui all'articolo 97 della Costituzione. Le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano provvedono a quanto disposto dal presente comma in conformità ai rispettivi statuti e alle relative norme di attuazione.».

9. *Il calendario comune di bilancio ed il ciclo di programmazione economica e finanziaria (i documenti programmatici): il consolidamento dell'orizzonte di medio periodo*

Il PSC viene innestato in un contesto ordinamentale in cui la manovra di bilancio dello Stato, composta da più atti connessi all'approvazione su base annuale della legge di bilancio, è ormai considerata come una delle principali leve della politica economica⁹¹.

Il ciclo di bilancio dello Stato è oggi strutturato in coerenza con il *semestre europeo*, che è disciplinato dai regolamenti dell'Unione europea relativi al PSC. Una precisa tempistica – il *calendario comune di bilancio* – consente una dialettica costante fra Stato, Commissione e Consiglio nel corso del ciclo di bilancio dello Stato⁹².

Il semestre europeo comprende:

«a) l'elaborazione e la sorveglianza sull'attuazione degli indirizzi di massima per le politiche economiche degli Stati membri e dell'Unione in conformità dell'articolo 121, paragrafo 2, TFUE, delle raccomandazioni specifiche per paese e della raccomandazione sulla politica economica della zona euro;

b) l'elaborazione e la sorveglianza sull'attuazione degli orientamenti in materia di occupazione di cui gli Stati membri devono tenere conto in conformità dell'articolo 148, paragrafo 2, TFUE, compresi i principi del pilastro europeo dei diritti sociali, e delle pertinenti raccomandazioni specifiche per Paese. La sorveglianza sull'attuazione da parte della Commissione comprende i progressi compiuti nell'attuazione dei principi del pilastro europeo dei diritti sociali e dei suoi obiettivi principali, attraverso il quadro di valutazione della situazione sociale ed un quadro per individuare i rischi per la convergenza sociale;

⁹¹ Questo era insomma dato ormai acquisito sia in dottrina che nella stessa legislazione di contabilità e bilancio degli Stati. In Italia ciò è stato reso in modo plastico dall'introduzione della legge finanziaria e dall'associazione alla legge di bilancio dei "collegati", sia nell'ordinamento contabile e di bilancio, sia nei regolamenti parlamentari.

⁹² G. Rivosecchi, *L'indirizzo politico finanziario*, cit.; G. della Cananea, *Indirizzo e controllo della finanza pubblica*, cit.. Id., *Lex Fiscalis europea*, in *Quad. cost.*, 2014, 7; F. Bilancia, *Integrazione giuridica e funzione di governo. Autorità e legalità in Europa*, Napoli, 2022.

c) la presentazione, la valutazione e l'approvazione dei piani nazionali strutturali di bilancio di medio termine degli Stati membri, nonché il monitoraggio della loro attuazione mediante le relazioni annuali sui progressi compiuti;

d) la sorveglianza volta a prevenire e correggere gli squilibri macroeconomici a norma del regolamento UE n. 1176/2011 (art. 3 par. 3 reg. UE 2024/1263).

Il ciclo della programmazione economico-finanziaria euro-nazionale si basa sui *Piani strutturali di bilancio di medio termine* (PSB).

I PSB hanno durata quadriennale o quinquennale «a seconda della normale durata della legislatura» dello Stato membro e sono suscettibili di coprire un arco temporale complessivo fino a 7 anni. Essi contengono «gli impegni in materia di bilancio, di riforme e di investimenti» dello Stato nell'arco temporale di riferimento⁹³.

Gli artt. 11, 12 e 13 reg. UE 2024/1263 individuano in modo dettagliato il contenuto ed alcuni tratti delle procedure⁹⁴ per la presentazione dei PSB.

Il PSB include il percorso della spesa netta e la traiettoria della spesa netta. Queste grandezze sono elaborate nel dialogo con la Commissione (artt. 12, 13, par. 1 lett. a) e b), 16 reg. UE 2024/1263).

Il PSB definisce anche un insieme di riforme ed investimenti coerenti con le indicazioni emerse nel semestre europeo, con riferimento sia alle priorità dell'Unione sia alle raccomandazioni specifiche per il Paese⁹⁵. Esso definisce l'impatto di riforme e investimenti già attuati e fornisce «informa-

⁹³ Le citazioni fra virgolette riportano il testo dell'art. 2 par. 1 n. 6) reg. UE 1263/2024.

⁹⁴ L'art. 11 reg. UE 1263/2024 dispone che entro il 30 aprile dell'ultimo anno in cui è in vigore il vecchio PSB debba essere presentato un nuovo PSB. La disciplina UE prevede che sino al 2032 gli Stati abbiano facoltà di richiedere agli organismi indipendenti di bilancio di formulare pareri sulle previsioni macroeconomiche e le ipotesi relative al percorso della spesa netta concedendo ad esse un tempo sufficiente. Dal 1° maggio 2032 invece è prerogativa delle stesse istituzioni di bilancio indipendenti di formulare tale parere, laddove abbiano sviluppato capacità sufficienti. L'art. 12 che il PSB debba essere elaborato sulla base di un dialogo tecnico con la Commissione. È previsto *conformemente al proprio quadro giuridico nazionale*, per gli Stati un mero obbligo di *consultazione* dei Parlamenti nazionali o delle Autonomie territoriali, associate alle *parti sociali* e ad *altri portatori di interessi pertinenti* (art. 11 par. 3 reg. UE 1263/2024).

⁹⁵ In particolare quindi con riferimento alla transizione verde e digitale; alla resilienza sociale ed economica; alla sicurezza energetica; alla capacità di difesa (art. 13 par. 1 lett. c) reg. UE 2024/1263).

zioni» relative alle ipotesi macroeconomiche e di bilancio; passività attive e potenziali. Inoltre, il PSB individua il livello previsto degli investimenti pubblici finanziati a livello nazionale; determina il fabbisogno di investimenti pubblici anche con riferimento alle priorità UE, in coerenza con i programmi di finanziamento UE.

Nell'ipotesi di proroghe del periodo di aggiustamento, il PSB deve contenere anche informazioni sulle riforme e gli investimenti da attuare nel periodo di proroga.

I Piani strutturali di bilancio di medio termine sono sottoposti ad una valutazione della Commissione (art. 16 reg. UE. 2024/1263) e poi approvati dal Consiglio, con raccomandazione, su raccomandazione della Commissione (art. 17 reg. UE 2024/1263).

La disciplina UE differenzia le regole applicabili sulla base della solidità finanziaria dello Stato, che è parametrata sul rispetto o meno dei valori relativi al deficit ed al debito previsti dal protocollo 12: la regola del debito (debito inferiore o uguale al 60% del PIL) e la regola del disavanzo (deficit o disavanzo inferiore al 3 % del PIL).

Per gli Stati che rispettano entrambi i valori (debito pubblico minore o uguale al 60% del PIL e disavanzo pubblico minore o uguale al 3 % del PIL) il semestre europeo si attua imponendo di presentare il PSB alle scadenze previste e presentando delle relazioni annuali sui progressi compiuti e la situazione socioeconomica. La Commissione ed il Consiglio, «se necessario, in seguito alla valutazione» di tali documenti, potranno rivolgere delle raccomandazioni utilizzando gli strumenti di cui agli artt. 121 e 148 TFUE ed al diritto derivato. La mancata conformazione agli indirizzi di massima, agli orientamenti o alle eventuali raccomandazioni da parte dello Stato, può comportare l'adozione di misure nell'ambito del braccio correttivo o del regolamento sulla correzione degli squilibri macroeconomici (reg. UE 1176/2011). In tale ipotesi il reg. UE 2024/1263 immagina lo sviluppo di un *dialogo tecnico* fra Commissione e Stato membro sui dati statistici economici e di bilancio che consenta alla Commissione, su richiesta dello Stato membro in linea con i valori di Maastricht, di ricevere degli *orientamenti* volti ad assicurare la disciplina di bilancio (art. 9 reg. UE 2024/1264)⁹⁶.

⁹⁶ Reg. UE 2024/1263, *considerando* nn. 14-16.

Gli Stati sono sottoposti al monitoraggio della Commissione sull'attuazione dei PSB (art. 22 reg. UE 2024/1263) e devono presentare una relazione annuale sui *progressi compiuti* sulla loro attuazione (art. 21 reg. UE 2024/1263).

È previsto che le istituzioni di bilancio indipendenti degli Stati possano valutare la conformità dei dati di bilancio riportati nelle relazioni annuali ed analizzare i fattori alla base di eventuali deviazioni dal percorso della spesa netta (art. 23 reg. UE 2024/1263)⁹⁷.

L'art. 5 reg. UE 2024/1263 disciplina invece l'ipotesi in cui lo Stato membro non rispetti la regola del debito (avendo un debito pubblico superiore al 60% del PIL) o del disavanzo (avendo un disavanzo superiore al 3% del PIL).

In tali ipotesi l'attuazione del semestre europeo comporta la determinazione, da parte della Commissione europea, di una «traiettoria di riferimento per la spesa netta che copre un periodo di aggiustamento di quattro anni» (art. 5 reg. UE 2024/1263).

La Commissione definisce la traiettoria di riferimento per la spesa netta al fine di assicurare il rispetto di due clausole di salvaguardia: una relativa alla sostenibilità del debito (art. 7 reg. UE 2024/1263) e l'altra alla sostenibilità del disavanzo (art. 8 reg. UE 2024/1263).

La clausola di salvaguardia per il debito dovrebbe assicurare una riduzione annuale minima del rapporto debito pubblico/PIL: se il debito è superiore al 90% del PIL, la riduzione annuale minima dovrà essere pari all'1% del PIL. Se, invece, il debito pubblico è fra il 60% ed il 90% del PIL la riduzione minima dovrà essere di 0,5% punti del PIL⁹⁸.

La clausola di salvaguardia per il disavanzo impone di configurare la traiettoria di riferimento in modo da far raggiungere, nell'arco temporale coperto dall'aggiustamento di bilancio, un livello di disavanzo «che fornisca un margine di resilienza comune in termini strutturali dell'1,5% del PIL rispetto al valore di riferimento per il disavanzo del 3% del PIL». In altri termini, bisognerà definire una traiettoria di riferimento più restrittiva rispetto al valore del protocollo 12 (disavanzo al di sotto del 3% del PIL), al fine di costituire delle vere e proprie «riserve di bilancio per circostanze av-

⁹⁷ Si mira a rafforzare il ruolo delle istituzioni di bilancio indipendenti rafforzando il Comitato consultivo europeo per le finanze pubbliche (art. 24 reg. UE 2024/1263).

⁹⁸ Art. 7 par. 1 lettere a) e b) reg. UE 2024/1263.

verse e shock, facilitando in tal modo la conduzione di politiche anticicliche nell'ambito del quadro di bilancio dell'Unione»⁹⁹.

La disciplina del braccio preventivo consente la revisione del PSB (*PSB riveduto*).

Si può adottare un *PSB riveduto* in due ipotesi, disciplinate, rispettivamente, dall'art. 15 parr. 1 e 2 reg. UE 2024/1263. In entrambi i casi si mira a rendere compatibile con la disciplina costituzionale sulla formazione dell'indirizzo politico in materia economico-finanziaria la disciplina di cui qui si discute.

La prima clausola sulla revisione del PSB copre le ipotesi dello stato di eccezione o dell'emergenza: in presenza di «circostanze oggettive» che «impediscono l'attuazione» del Piano strutturale di bilancio a medio termine entro il periodo da esso coperto, lo Stato potrà richiedere di presentare un PSB riveduto, ma in questa ipotesi il piano riveduto coprirà soltanto «il periodo che si estende fino alla fine del periodo originario del piano» (art. 15 par. 1 reg. UE 2024/1263).

La seconda ipotesi di revisione del PSB pone invece una clausola di compatibilità volta a preservare le procedure e le attribuzioni costituzionali degli organi che esercitano la funzione d'indirizzo politico in materia economico-finanziaria. Essa prevede che in caso di nomina di un nuovo governo lo Stato membro possa presentare un PSB riveduto che, a differenza dell'ipotesi precedente, coprirà «un nuovo periodo di quattro o cinque anni, a seconda della normale durata della legislatura» (art. 15 par. 2 reg. 2024/1263).

Lo Stato membro può o meno avvalersi di tali clausole di eccezione e scegliere se richiedere, rispetto al PSB originario, una proroga del periodo di aggiustamento per «un massimo di tre anni» (*PSB esteso*)¹⁰⁰.

Con il *PSB esteso* lo Stato membro si impegnerà a realizzare un «insieme di riforme ed investimenti» da definire nel rispetto dei criteri di cui all'art. 14 reg. UE 2024/1263¹⁰¹.

⁹⁹ Reg. UE 2024/1263 *considerando* n. 20.

¹⁰⁰ Questa espressione non è presente nel regolamento.

¹⁰¹ In questa parte la disciplina del PSB sembra ricalcare il modello “sperimentale” dei PNRR. Cfr. art. 18 reg. UE n. 2021/241 relativo alla struttura dei piani nazionali di ripresa e resilienza (PNRR).

Ai sensi del regolamento 2024/1263 lo Stato predispone e la Commissione valuta un programma contenente un insieme di riforme e investimenti che *soddisfino nel loro complesso* i criteri di:

a) sostenibilità e capacità di miglioramento del potenziale di crescita e resilienza dell'economia dello Stato;

b) sostenibilità di bilancio (consentendo un miglioramento strutturale delle finanze pubbliche con riferimento alle regole del debito e del disavanzo);

c) coerenza con le priorità comuni dell'Unione, ossia perseguano la transizione equa, verde e digitale; la resilienza socio-economica e l'attuazione del pilastro europeo dei diritti sociali; la sicurezza energetica; lo sviluppo di capacità di difesa;

d) coerenza con le raccomandazioni specifiche per paese pertinenti rivolte allo Stato membro (incluse le raccomandazioni eventualmente formulate nell'ambito della procedura per gli squilibri macroeconomici);

e) garanzia che il livello complessivo programmato degli investimenti pubblici finanziati a livello nazionale per tutto il periodo coperto dal piano nazionale strutturale di bilancio di medio termine non sia inferiore al livello di medio termine precedente tale periodo, tenendo conto delle dimensioni e della portata delle sfide specifiche per paese¹⁰².

Gli impegni di riforma e investimento del *PSB esteso* ad un ulteriore arco di 3 anni – come già accaduto nel modello sperimentato con il dispositivo per la ripresa e resilienza per i PNRR nazionali – dovranno essere formulati in modo sufficientemente dettagliato ed essere definiti sul piano temporale e verificabili (art. 14 par. 3 reg. UE 2024/1263). Gli investimenti andranno concentrati nella parte iniziale del periodo di aggiustamento.

Gli Stati saranno tenuti a definire i programmi da attuare nel periodo di aggiustamento rispettando i criteri di: a) chiarezza nella descrizione; b) attuazione entro il periodo del PSB a medio termine; c) realizzazione di *progressi significativi* nell'attuazione degli investimenti entro la conclusione del periodo di proroga dell'aggiustamento; d) individuazione – ove possibile –

¹⁰² Tali criteri sono indicati nell'art. 14 par. 2 reg. UE 2024/1263.

di indicatori che consentano di valutare la realizzazione ed il monitoraggio di riforme e investimenti¹⁰³.

Il calendario di bilancio impone allo Stato membro di presentare il Piano strutturale di bilancio di medio termine entro il 30 aprile dell'anno precedente (art. 11 reg. UE 2024/1263), strutturandolo sulla base degli *orientamenti preliminari* della Commissione europea che saranno presentati entro il 15 gennaio dell'anno in cui gli Stati membri sono tenuti a presentare, appunto, il PSB (art. 9 par. 1 reg. UE 2024/1263)¹⁰⁴.

Prima di presentare il PSB lo Stato «tiene con la Commissione un dialogo tecnico» per garantire che esso sia conforme ai requisiti richiesti dagli artt. 13 e 15 reg. UE 2024/1263 che disciplinano, come si è detto, rispettivamente, il contenuto del PSB e quello della sua possibile revisione¹⁰⁵.

10. *Il ciclo annuale di bilancio dopo le riforme del PSC*

La riforma della *governance* economica europea, con l'introduzione della disciplina relativa al Piano strutturale di bilancio di medio termine¹⁰⁶, fa cessare efficacia alle previsioni relative all'obbligo di presentare il Programma di Stabilità (PS) ed il Programma nazionale di riforma (PNR), che, ai sensi degli artt. 7, comma 2° e 10 della l. n. 196 del 2009, componevano le sezioni I e III del Documento di Economia e Finanza (DEF).

Inoltre, sono da considerarsi abrogate anche le previsioni del reg. 2013/473 che si riferiscono ai due piani e programmi ed all'OMT.

¹⁰³ Per il periodo in cui è in funzione il dispositivo per la ripresa e la resilienza, è prevista, in aggiunta, la coerenza con l'accordo di partenariato siglato fra Stato membro e Commissione per l'attuazione del PNRR (art. 14 par. 3 reg. UE 2024/1263).

¹⁰⁴ L' art. 9 par. 1 lettere a), b, c) reg. UE 2024/1263 definisce nel dettaglio il contenuto degli *Orientamenti preliminari* della Commissione prescrivendo che essi debbano contenere: a) il quadro delle proiezioni del debito pubblico a medio e termine e i risultati ottenuti dagli Stati; b) le previsioni e le ipotesi macroeconomiche; c) la traiettoria di riferimento ove necessario.

¹⁰⁵ Art. 12 reg. UE 2024/1263.

¹⁰⁶ Audizione Presidente UPB L. Cavallari nell'ambito dell'*Indagine conoscitiva sulle prospettive di riforma delle procedure di programmazione economica e finanziaria e di bilancio in relazione alla riforma della governance economica europea*, Commissioni riunite di Camera e Senato, AC seduta .

Il ciclo di bilancio annuale prevede oggi i seguenti termini e documenti programmatici:

- entro il 30 aprile, presentazione alla Commissione e pubblicazione della *Relazione annuale sui progressi compiuti nell'attuazione dei PSB*. La relazione contiene «informazioni» relative al percorso della spesa netta; delle riforme e degli investimenti previsti nel contesto del semestre europeo e, in ipotesi di *PSB esteso* (quindi nel periodo di proroga), anche le informazioni relative all'attuazione delle riforme e degli investimenti in esso previsti (art. 21 reg. 2024/1263);
- entro il 15 ottobre, lo Stato rende pubblico il progetto di bilancio dello Stato per l'anno successivo e i parametri principali dei progetti di bilancio dei sottosettori della PA (art. 4 par. 2 reg. UE n. 473/2013) ed un documento programmatico di bilancio per l'anno successivo che trasmette alla Commissione ed all'Eurogruppo (DPB, art. 6 reg. UE n. 473/2013);
- al più presto e comunque entro il 30 novembre, la Commissione europea adotta un parere sul DPB. In caso di «inosservanza particolarmente grave degli obblighi di politica finanziaria definiti nel PSC», la Commissione, previa consultazione con lo stesso Stato entro una settimana dalla presentazione del DPB, adotta il proprio parere entro due settimane dalla presentazione del DPB e chiede allo Stato di ripresentare un progetto riveduto di DPB entro tre settimane dalla data del suo parere¹⁰⁷;
- entro il 31 dicembre lo Stato approva la legge di bilancio per l'anno successivo (art. 4 par. 3 reg. 473/2013).

La riforma della *governance* economica europea non incide sull'obbligo di predisporre in base alle regole nazionali di contabilità e di presentare alle Istituzioni europee, ogni anno, nella sessione autunnale del ciclo di bilancio, il documento programmatico di bilancio (DPB)¹⁰⁸ che la legge di con-

¹⁰⁷ Art. 7 par. 2 reg. 473/2013 del 7 maggio 2024.

¹⁰⁸ La riforma della *governance* economica europea non interviene sull'art. 6 reg. UE n. 473/2013, collocato nel capo IV del citato regolamento relativo al monitoraggio e valutazione dei documenti programmatici di bilancio. L'art. 6 par. 1 reg. UE n. 473/2013 dispone che «Ogni anno, entro il 15 ottobre, gli Stati membri trasmettono alla Commissione e all'Eurogruppo un progetto di documento programmatico di bilancio per l'anno successivo». Sulla permanenza dell'obbligo derivante dal citato regolamento di presentare ogni anno il DPB si vedano Commissione V Camera e Senato Riunite, *Documento conclusivo approvato dell'Indagine conoscitiva sulle prospettive di riforma delle procedure di programma-*

tabilità e bilancio aveva strutturato in coerenza con le previsioni del capo IV reg. n. 473/2013 laddove disciplina il Documento di economia e finanza (DEF)¹⁰⁹.

La disciplina UE relativa al DPB prescrive che esso contenga:

a) l'obiettivo di saldo di bilancio espresso in rapporto percentuale al PIL e ripartito per sottosettori delle PA;

b) le proiezioni di entrate e spese a politiche invariate espresse in rapporto percentuale al PIL (anche per gli investimenti fissi lordi);

c) gli obiettivi di entrate e spese, espressi sempre in rapporto percentuale al PIL in coerenza con il percorso della spesa netta indicato nel PSB¹¹⁰;

d) informazioni sulle spese della p.a. per funzione, in particolare quelle per sanità, istruzione, impiego e indicazioni sugli effetti distributivi previsti per le misure sul fronte delle entrate e delle spese;

e) descrizione e quantificazione delle misure sul fronte delle entrate e delle spese da inserire nel disegno di legge di bilancio che consentono di avvicinare o perseguire il percorso della spesa netta¹¹¹;

f) le principali ipotesi riguardanti le previsioni macroeconomiche indipendenti;

g) un allegato contenente metodologia, modelli economici, ipotesi e parametri pertinenti alle previsioni di bilancio ed impatto delle misure aggregate di bilancio sulla crescita economica;

h) indicazioni su modalità con cui riforme e misure contenute nel progetto del DPB sono coerenti con gli orientamenti adottati in vista del semestre europeo e contribuiscono al sostegno della strategia UE per la crescita e l'occupazione.

zione economica e finanziaria e di bilancio in relazione alla riforma della governance economica europea, AC. Seduta 25 settembre 2024, *Resoconto stenografico*, 21, spec. 47.

¹⁰⁹ Art. 10 l. n. 196 del 2009.

¹¹⁰ L'art. 6 par. 3 lett. c) reg. UE n. 473/2013 rinviava all'art. 5 par. 1 reg. 1466/1997 che si riferiva al percorso di avvicinamento all'OMT e che è stato abrogato dal reg. UE 2024/1263. Gli obiettivi di entrate e di spesa sono quindi da intendersi riferiti al percorso della spesa netta.

¹¹¹ Anche qui l'art. 6 par. 3 lett. e) reg. 473/2013 si riferisce al percorso di avvicinamento all'OMT previsto dall'art. 5 par. 1 reg. CE 1466/97 abrogato dal reg. UE 2024/1263 ed è quindi oggi da ritenersi come un riferimento al percorso della spesa netta.

Come si è detto, la regola europea della spesa netta, definita secondo i principi del SEC 10, in termini di competenza economica, non entra in conflitto con i principi costituzionali di cui agli artt. 81, 97 e 119 Cost.

La disciplina di contabilità nazionale dovrà contribuire a far dialogare la nuova regola di bilancio sovranazionale con i sistemi contabili ed informativi relativi al sistema delle pubbliche amministrazioni cui essa è indirizzata¹¹².

La legge di contabilità e bilancio, nel descrivere il ciclo e gli strumenti della programmazione finanziaria e di bilancio prevede il seguente calendario annuale di bilancio:

- entro il 10 aprile di ogni anno il Governo presenta alle Camere il Documento di economia e finanza (DEF). Il DEF è inviato, entro i termini ivi indicati, per il relativo parere, alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, la quale si esprime in tempo utile per le deliberazioni parlamentari sullo stesso;
- entro il 27 settembre viene presentata alle Camere, sempre dal Governo, la Nota di aggiornamento del DEF (NADEF) per le relative deliberazioni parlamentari;
- entro il 20 ottobre il Governo presenta alle Camere il disegno di legge di bilancio dello Stato;
- entro il 31 gennaio sono presentati i disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica;
- entro il 30 giugno il disegno di legge di assestamento del bilancio.

La legge di contabilità prevede che il DEF sia articolato in tre sezioni.

La disciplina di questo documento di programmazione economico-finanziaria subirà gli effetti della riforma del PSC entrata in vigore nel 2024. In particolare, è stato sostenuto che il DEF, alla luce della riforma della *governance economica europea*, potrebbe essere sostituito dal piano strutturale di bilancio a medio termine, dato che la nuova disciplina mira a sviluppare la programmazione economica e di bilancio su un orizzonte di medio periodo¹¹³.

¹¹² *Infra*, III sezione.

¹¹³ Così Audizione del Ragioniere generale dello Stato B. Mazzotta, nell'ambito dell'Indagine conoscitiva sulle prospettive di riforma delle procedure di programmazione economica e finanziaria e di bilancio in relazione alla riforma della governance economica europea, V commissioni riunite di Camera e Senato AC Res. Sten. Seduta n. 6 del 22 mag-

Tuttavia, il DEF potrebbe anche permanere nella disciplina di bilancio. Esso potrebbe assolvere alla funzione di mantenere, per il Parlamento, le funzioni d'indirizzo e controllo nei confronti del Governo¹¹⁴ anche ai fini della predisposizione della relazione annuale alla Commissione europea sui progressi nell'attuazione del Piano strutturale di bilancio a medio termine. Sarebbe così la NADEF a costituire la base per la relazione annuale. DEF e NADEF dovrebbero mantenere i contenuti dell'attuale II sezione.

Andrebbero però ridefiniti i contenuti del DEF¹¹⁵.

Ai sensi dell'art. 10 della l. n. 196 del 2009 il DEF si compone di tre sezioni. La I sezione rispondeva all'obbligo di presentare il Programma di stabilità; la II di dar conto dei progressi rispetto al raggiungimento dell'Obiettivo di medio termine (OMT); la III di presentare il Programma nazionale di riforma.

Si è già detto che l'OMT è stato sostituito da un indicatore unico di spesa primaria netta finanziata a livello nazionale definito nel percorso della spesa primaria netta (approvato dal Consiglio con la raccomandazione di cui all'art. 17 reg. UE 2024/1463)¹¹⁶.

In seguito all'entrata in vigore del reg. UE 2024/1263 – che com'è noto è un atto normativo dell'Unione direttamente applicabile – il DEF e la NADEF andranno quindi strutturati in modo da adempiere all'obbligo, per lo Stato, di presentare una «relazione annuale sui progressi compiuti»

gio 2024, 10-11 che ritiene sufficiente mantenere, con il nuovo calendario di bilancio, la NADEF. Nel senso di mantenere il DEF composto dai contenuti dell'attuale II sezione L. Cavallari, Presidente UPB nell'Audizione resa nella medesima indagine conoscitiva il 7 maggio 2024. Concorde su quest'ultima linea anche R. Barbieri Hermitte nella sua Audizione resa sempre nell'ambito della medesima indagine conoscitiva, sempre il 22 maggio 2024.

¹¹⁴ Cfr. art. 5 c. 4 l. cost. n. 1 del 2012 «le Camere, secondo modalità stabilite dai rispettivi regolamenti, esercitano la funzione di controllo sulla finanza pubblica con particolare riferimento all'equilibrio tra entrate e spese nonché alla qualità e all'efficacia della spesa delle pubbliche amministrazioni».

¹¹⁵ L'attuale struttura del DEF riflette l'obiettivo del legislatore nazionale di adempiere agli obblighi di presentazione del Programma di stabilità; del Programma nazionale di riforma e gli adempimenti programmatici di avvicinamento all'OMT posti dal reg. CE 1466/1997 e dal reg. UE 473 /2013 non più vigenti.

¹¹⁶ Si ricordi che il Piano strutturale di bilancio a medio termine approvato dal Consiglio con risoluzione su proposta della Commissione europea, contiene il percorso della spesa netta ai sensi dell'art. 13 lett. a) reg. UE 2024/1263.

nell'attuazione del percorso della spesa netta stabilito dal Consiglio (o, eventualmente, di quelli relativi alla proroga del periodo di aggiustamento); con l'obbligo di dare attuazione alle riforme e degli investimenti previsti nel Piano strutturale di bilancio di medio termine; con l'obbligo di prevedere investimenti e riforme da realizzare in coerenza con il semestre europeo, secondo un calendario che prevede, ogni anno, la presentazione di una relazione annuale entro il 30 aprile e il DPB entro il 15 ottobre¹¹⁷.

L'attuale I e III sezione del DEF non andrebbero più prodotte annualmente, ma i loro contenuti andrebbero a comporre, in coerenza con il nuovo quadro normativo, il Piano strutturale di bilancio a medio termine¹¹⁸.

Dovrebbe essere irrobustito il contenuto dell'attuale nota metodologica della II sezione del DEF nella parte in cui dà conto delle metodologie e delle ipotesi per le previsioni a politiche invariate. Mantenendo sia il DEF che la NADEF, quest'ultima consentirebbe di valorizzare le prerogative parlamentari in tema d'indirizzo in materia economico-finanziaria ed essa dovrebbe contenere «oltre alla conferma degli obiettivi, un aggiornamento delle previsioni macroeconomiche e di finanza pubblica a politiche invariate, l'indicazione definitiva dell'entità della manovra correttiva o espansiva rispetto a quella preventivamente identificata nel DEF e l'elenco delle misure che il Governo intende adottare con il disegno di legge di bilancio»¹¹⁹.

In ogni caso, i riferimenti contenuti nell'art. 10 della l. n. 196 del 2009 a previsioni della l. n. 243 del 2012 relativi all'OMT ed al percorso di avvicinamento dello stesso, al Programma di stabilità ed al Programma nazionale di riforme sono da considerarsi oggi incompatibili con il diritto dell'Unione. La disciplina vigente va quindi riferita al percorso della spesa netta definito con l'approvazione del Programma strutturale di bilancio di medio termine da parte del Consiglio.

In sintesi, il percorso della spesa netta approvato dal Consiglio «rappresenterà quindi un limite massimo alla spesa primaria netta che il paese potrà conseguire» ed il monitoraggio nel braccio preventivo del PSC sarà fina-

¹¹⁷ Quanto ai possibili contenuti della relazione annuale cfr. Commissione EU Comunicazione 26.4.2023 Proposal for a Regulation on the effective coordination of economic policies and multilateral surveillance and repealing Council Regulation (EC) No 1466/1997, COM(2023) 240 finale

¹¹⁸ Prospettiva emersa nell'Audizione di R. Barbieri Hermitte, cit.

¹¹⁹ L. Cavallari, Audizione, cit., 31.

lizzato a tracciare il «percorso effettivo» di questo indicatore unico di spesa primaria netta¹²⁰.

È evidente che la tempistica del ciclo di bilancio annuale relativa al “dialogo” fra Commissione e Consiglio sul DPB continuerà a comprimere i tempi per l'esercizio delle attribuzioni costituzionali del Parlamento nella formazione dell'indirizzo politico in materia economico-finanziaria, poiché i tempi per l'esame e la discussione parlamentare dei documenti programmatici e, soprattutto, del disegno di legge di bilancio, sono comunque ridotti a poche settimane. Ciò ha già originato in passato diversi conflitti costituzionali sul bilancio ed anomalie particolarmente gravi nel procedimento di formazione della legge di bilancio che lasciano più di qualche dubbio sulla conformità dell'iter di approvazione della legge di bilancio rispetto all'art. 72 Cost.¹²¹.

11. *I raccordi con le procedure relative agli squilibri macroeconomici*

La nuova disciplina del braccio preventivo non intacca ma prevede dei raccordi con le procedure relative agli squilibri macroeconomici (art. 31 reg. UE 2024/1263) e con la sorveglianza rafforzata di cui al reg. UE 472/2013 (art. 32 reg. UE 2024/1263).

La disciplina relativa agli squilibri macroeconomici (reg. UE n. 1176/2011) è una componente del PSC inserita con il *six pack* che si aggiunge a quella sulla sorveglianza finanziaria, istituita dal reg. UE 1466/1997 ed oggi disciplinata, come si è detto, dal reg. UE 2024/1263.

Commissione e Consiglio nella prassi recente hanno confermato una precisa chiave di lettura dei rapporti fra le due procedure ritenendo che, laddove i *rischi di squilibri e gli squilibri macroeconomici* siano di natura esclusivamente finanziaria è la disciplina sulla sorveglianza finanziaria a dover esser utilizzata. Di contro, quando ai rischi relativi alle finanze pubbli-

¹²⁰ Audizione della Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio L. Cavallari presso le Commissioni V riunite, cit., 12.

¹²¹ Corte cost. ord. n. 17 del 2019. Si vedano i contributi di C. Bergonzini, E. Cavasino, R. Ibrido, M. Midiri, F. Salmoni, G. Rivosecchi, *Il Forum - I più recenti sviluppi costituzionali del ciclo di bilancio*, in *Rivista Gruppo di Pisa*, 30 aprile 2023.

che si aggiungono rischi macroeconomici più ampi, allora lo strumento appropriato diviene la procedura per i rischi macroeconomici eccessivi¹²².

Nella richiamata disciplina di diritto derivato s'intende per squilibrio «ogni tendenza che possa determinare sviluppi macroeconomici che hanno, o potrebbero avere, effetti negativi sul funzionamento dell'economia di uno Stato membro, dell'Unione economica e monetaria o dell'intera Unione» (art. 2 par. 1 reg. UE n. 1176/2011). Sono definiti squilibri macroeconomici eccessivi quelli «gravi, compresi quelli che mettono o potrebbero mettere a rischio il corretto funzionamento dell'Unione economica e monetaria» (art. 2 par. 2 reg. UE n. 1176/2011).

La rilevazione degli squilibri avviene attraverso un sistema di indicatori economici, finanziari e strutturali che compongono un *quadro di valutazione* attraverso il quale la Commissione europea individua l'insorgere dei suddetti squilibri ed attiva un *meccanismo di allerta* che condurrà ad un *esame approfondito* degli Stati membri, anche attraverso *missioni di sorveglianza*¹²³.

Le risultanze dell'esame approfondito saranno trasmesse al Parlamento europeo, al Consiglio ed all'Eurogruppo. Il Consiglio valuterà se indirizzare allo Stato inviti o raccomandazioni sia nel braccio preventivo sia ai fini dell'attivazione del braccio correttivo del PSC (ossia della procedura per i disavanzi pubblici eccessivi di cui al reg. UE n. 1467/1997)¹²⁴.

Per gli Stati dell'Eurozona inottemperanti alle misure ad essi indirizzate, la disciplina di diritto derivato fa conseguire al rilievo degli squilibri macroeconomici eccessivi anche interventi ai sensi del regolamento sulle misure esecutive per la correzione degli squilibri macroeconomici eccessivi nella zona euro (reg. UE n. 1174/2011)¹²⁵.

Quanto agli indicatori che compongono il quadro di valutazione, essi dovranno essere scelti in modo da rilevare in modo tempestivo sia squilibri interni che esterni.

¹²² Conclusioni del Consiglio n. 12138/2024 del 16 luglio 2024 Par. 10 - Council conclusions on the 2024 in-depth reviews under the Macroeconomic Imbalance Procedure – Council conclusions (16 July 2024).

¹²³ Artt. 5 e 13 reg. 1176/2011.

¹²⁴ Le autorità di vigilanza europee ed il CESR saranno invitate ad adottare le misure necessarie discusse in sede di Consiglio (art. 7 Reg. UE 1176/2011). Cfr anche Reg. UE 1176/2011, *considerando* nn. 10, 11, 15, 16.

¹²⁵ Reg. UE 1176/2011, *considerando* n. 22.

Fra gli squilibri interni sono elencati quelli derivanti dall'indebitamento pubblico e privato; dall'evoluzione dei mercati finanziari e dei valori mobiliari, incluso il settore immobiliare; dal flusso dei prestiti nel settore privato e dai tassi di disoccupazione¹²⁶.

Gli squilibri esterni sono invece quelli derivanti «dall'evoluzione delle partite correnti e degli investimenti netti degli Stati membri, dai tassi di cambio effettivi reali, dalle quote di mercato all'esportazione e dai cambiamenti dei prezzi e dei costi, nonché dalla competitività non legata ai prezzi, tenendo conto delle diverse componenti della produttività»¹²⁷.

Nell'ipotesi in cui lo Stato dell'Eurozona sia sottoposto alle procedure per gli squilibri macroeconomici eccessivi, dovrà stabilire un piano d'azione correttivo che sarà approvato con una raccomandazione del Consiglio. Nel piano d'azione correttivo saranno indicate le misure specifiche, i termini per la loro adozione, il calendario per la sorveglianza¹²⁸. A tale raccomandazione possono seguire richieste di misure correttive adottate sempre con raccomandazione del Consiglio sulla base di una raccomandazione della Commissione¹²⁹ che è competente a vigilare sull'attuazione delle misure correttive contenute nelle raccomandazioni del Consiglio¹³⁰. Sulla base di una relazione della Commissione, il Consiglio valuta se le misure raccomandate siano adottate dallo Stato e sospende la procedura¹³¹. La procedura si chiude quando dal monitoraggio (che procede anche durante la sospensione) emerge che non sussistono più squilibri eccessivi¹³².

12. Il braccio correttivo del PSC

L'art. 126 par. 1 TFUE obbliga gli Stati membri ad evitare disavanzi pubblici eccessivi.

Il Trattato qualifica *eccessivi* i disavanzi pubblici che non rispettano:

¹²⁶ Art. 4 par. 3 lett. a) reg. UE 1176/2011.

¹²⁷ Art. 4 par. 3 lett. b) reg. 1176/2011.

¹²⁸ Reg. UE 1176/2011, *considerando* n. 23

¹²⁹ Art. 8 reg. UE 1176/2011.

¹³⁰ Art. 9 reg. UE 1176/2011.

¹³¹ Art. 10 reg. UE 1176/2011.

¹³² Art. 11 reg. UE 1176/2011 in cui si precisa che il Consiglio in tale ipotesi abroga le raccomandazioni precedenti.

- a) il criterio del disavanzo (o deficit) di cui all'art. 126 par. 2 lett. a) TFUE);
- b) il criterio del debito di cui all'art. 126 par. 2 lett. b) TFUE;
- c) entrambi i criteri (art. 126 par. 3 TFUE).

Il criterio del disavanzo prevede che il rapporto fra disavanzo *previsto o effettivo* ed il PIL non debba superare il valore di riferimento del 3% del PIL (fissato dal protocollo 12). Tale valore può essere superato senza ritenere violato l'obbligo di evitare disavanzi pubblici eccessivi nelle seguenti ipotesi:

- 1) se è in atto una diminuzione *sostanziale e continua* del rapporto fra disavanzo e PIL ed il livello del disavanzo *si avvicina* al valore del 3% del disavanzo rispetto al PIL;
- 2) se il valore del disavanzo superiore al 3% in rapporto al PIL sia «solo eccezionale e temporaneo» e comunque *vicino* al valore di riferimento.

Il criterio del debito pubblico invece prevede il superamento del valore del 60% del debito pubblico in riferimento al PIL e può essere superato a condizione che il debito «si stia riducendo in misura sufficiente» e «si avvicinino al valore di riferimento con un ritmo adeguato».

L'art. 126 TFUE attribuisce alla Commissione la sorveglianza sul rispetto dei criteri del disavanzo e del debito.

A norma del TFUE la procedura sui disavanzi pubblici eccessivi si attiva con una relazione della Commissione che accerta che lo Stato «non rispetta i requisiti previsti da uno o entrambi i criteri»¹³³. La Commissione formula in tal caso un parere indirizzato allo Stato membro ed al Consiglio.

I poteri di sorveglianza della Commissione le consentono di preparare una relazione e di rendere un parere anche laddove ritenga che «sussista il rischio» di disavanzi eccessivi, nonostante il criterio del disavanzo ed il criterio del debito siano rispettati (art. 126 par. 3 TFUE). Viene reso un parere allo Stato membro, informandone il Consiglio anche se la Commissione ritiene che possa formarsi in futuro un disavanzo eccessivo.

In tal senso si può affermare che le valutazioni della Commissione possano riguardare il passato o le prospettive future.

¹³³ Sulla relazione il Comitato economico finanziario (CEF) rende un parere (art. 126 par. 4 TFUE).

Il Consiglio, su proposta della Commissione e tenendo conto delle osservazioni dello Stato membro, «decide, dopo una valutazione globale, se esiste un disavanzo eccessivo» (art. 126 par. 7 TFUE) ed adotta una raccomandazione per contrastare la violazione del divieto di disavanzi pubblici eccessivi.

L'art. 126 parr. 7-11 e 13 TFUE definisce i poteri esercitati dal Consiglio – su raccomandazione della Commissione – rispetto alla violazione del divieto di disavanzi pubblici eccessivi.

Il Consiglio delibera a maggioranza qualificata calcolata ai sensi dell'art. 238 par. 3 lett. a)¹³⁴ senza tener conto del voto del rappresentante dello Stato interessato dalla procedura.

Inizialmente il Consiglio può non rendere pubbliche le raccomandazioni adottate ai sensi dell'art. 126 par. 7 TFUE, ma, se nel periodo indicato allo Stato per dar seguito effettivo alle stesse, lo Stato non dovesse ottemperare, esse possono essere rese pubbliche (art. 126 par. 8 TFUE). In caso di persistente inottemperanza dello Stato a tali raccomandazioni il Consiglio può adottare una decisione con la quale individua indicazioni più puntuali sulle misure che lo Stato dovrà adottare ed invita lo Stato a presentare delle relazioni – secondo un preciso calendario – che consentano di esaminare se lo Stato stia effettivamente compiendo degli sforzi per evitare disavanzi pubblici eccessivi. In caso di inottemperanza a tali indicazioni, possono essere adottate decisioni di natura “sanzionatoria”, con le quali:

- si richiede allo Stato, prima di emissioni di obbligazioni o titoli di debito pubblico, di pubblicare delle informazioni supplementari;
- si richiede alla Banca europea per gli investimenti di riconsiderare la sua politica di prestiti nei confronti dello Stato;
- si richiede la costituzione di un deposito infruttifero presso l'Unione di *importo adeguato* sino alla correzione del disavanzo eccessivo;
- s'infliggono delle ammende di *entità adeguata*¹³⁵.

¹³⁴ Cioè senza tener conto del voto del rappresentante dello Stato in seno al Consiglio, con il seguente quorum: almeno il 55% dei membri del Consiglio rappresentanti gli Stati membri che totalizzino almeno il 65% della popolazione di tali Stati. La minoranza di blocco comprende almeno il numero minimo di membri del Consiglio che rappresentano oltre il 35% della popolazione degli Stati membri partecipanti più un altro membro. Se non si raggiunge questo numero, la maggioranza qualificata viene considerata raggiunta.

¹³⁵ Art. 126 par. 10 TFUE.

Il protocollo 12 ai Trattati sulla procedura per i disavanzi eccessivi, all'art. 1 detta i citati valori di riferimento; all'art. 2 definisce le nozioni di *pubblico*, *disavanzo*, *investimento*, *debito* rinviando al Sistema europeo dei conti economici integrati: SEC. È bene ricordare che viene qualificato *pubblico* il complesso della pubblica amministrazione degli Enti territoriali che compongono lo Stato (Stato e sistema delle Autonomie territoriali) e dei fondi di previdenza sociale, eccetto le operazioni commerciali, definiti dal Sistema europeo dei conti economici integrati (SEC). Per disavanzo invece il protocollo si riferisce all'indebitamento netto come definito dal SEC; per investimento si ha riguardo alla formazione lorda di capitale fisso come definita nel SEC; per debito lordo, infine, si intende il valore nominale sussistente al termine dell'esercizio consolidato nel complesso delle pubbliche amministrazioni come in precedenza definite.

Con reg. CE n. 1467/1997 è stata definita una disciplina *per l'accelerazione e il chiarimento delle modalità di attuazione della procedura per i disavanzi pubblici eccessivi*¹³⁶.

Questa disciplina specifica ed integra quella dei trattati.

L'art. 2 reg. CE n. 1467/1997 determina più precisamente il criterio del deficit e del debito e proceduralizza le ipotesi nelle quali la Commissione presenta una relazione relativa alla sussistenza o al rischio di disavanzi pubblici eccessivi ai sensi dell'art. 126 par. 3 TFUE.

È qualificato come *eccezionale* il disavanzo pubblico «determinato dall'esistenza di una grave congiuntura negativa nella zona euro o nell'intera Unione» accertata ai sensi della clausola di eccezione generalizzata di cui all'art. 25 reg. UE 2024/1263 o da circostanze eccezionali al di fuori del controllo dello Stato di cui all'art. 26 reg. UE 2024/1263.

È considerato, invece, *temporaneo* il superamento del valore del disavanzo del 3% rispetto al PIL laddove «le proiezioni di bilancio della Commissione» indicano che esso è dovuto ad una «grave» congiuntura economica «negativa» o a «circostanze eccezionali» e che esso diminuirà venute meno tali circostanze.

Quanto alla violazione del criterio del debito pubblico e delle relative eccezioni, un debito superiore al 60% del PIL è considerato *ridotto in mi-*

¹³⁶ Il regolamento CE n. 1467/1997 è noto come braccio correttivo del PSC ed è stato modificato dal reg. CE n. 1056/1995; dal reg. UE n. 1177/2011 e dal reg. UE 2024/1264.

sura sufficiente ove lo Stato membro segua il percorso della spesa netta definito dal Consiglio.

Questo tratto della disciplina del braccio correttivo è stato “disattivato” dalla Commissione europea nel 2024, nella fase di prima applicazione della disciplina qui in commento. La ragione di tale particolare modalità di applicazione del nuovo braccio correttivo dipende dalla circostanza che la Commissione ha svolto la sorveglianza di bilancio senza che il Consiglio avesse già definito il percorso di spesa netta per gli Stati membri, dunque, senza che fosse definito l'indicatore unico di solidità di bilancio che ha sostituito l'OMT.

Va segnalato che i dati EUROSTAT utilizzati dalla Commissione europea ai sensi del protocollo 12 per le procedure nel braccio correttivo del PSC nel 2024, hanno certificato che 13 Stati su 27 hanno registrato, alla fine del 2023, debiti pubblici largamente superiori al 60%¹³⁷ e che questa linea di tendenza è stata confermata dai dati relativi al 2024¹³⁸.

Dunque, fatte salve le clausole di eccezione generale e specifica di cui agli artt. 25 e 26 reg. UE 2024/1263, che consentono allo Stato di deviare dal percorso della spesa netta senza incorrere nella procedura per i disavanzi eccessivi (art. 2 par. 5 reg. CE 1467/1997), se lo Stato seguisse il sentiero della spesa netta, ciò potrebbe consentire di non far ritenere sussistente la violazione del criterio del debito pubblico anche in un contesto di generalizzato superamento del limite del 60% del debito in rapporto al PIL.

Di contro, però, va considerato che la riforma del PSC entrata in vigore nel 2024 irrobustisce il criterio del disavanzo, prevedendo dei vincoli più

¹³⁷ Relazione della Commissione ai sensi dell'art. 126 par. 3 TFUE, 19.6.2024 COM (2024) 598 final, 2-3: «Il rapporto debito pubblico lordo/PIL alla fine del 2023 superava il valore di riferimento del 60 % in tredici Stati membri: Belgio, Germania, Grecia, Spagna, Francia, Croazia, Italia, Cipro, Ungheria, Austria, Portogallo, Slovenia e Finlandia».

¹³⁸ Relazione della Commissione ai sensi dell'art. 126 par. 3 TFUE, 19.6.2024 COM (2024) 598 final, 3. La tabella 3, a pagina 11 della Relazione riporta i dati percentuali del debito pubblico rispetto al PIL e mostra come dalla comunicazione dei dati di bilancio 2024 il Belgio superi il 105,2% del PIL; la Spagna il 105,6%; la Francia per il 2023 sia al 107,7% del PIL, la Grecia al 154% del PIL, il Portogallo al 95,1% del PIL l'Italia il 137,8% del Pil (ed in proiezione per il 2024 è previsto il 138,6% mentre per il 2025 il 141,7% del PIL), Austria, Cipro, Ungheria, al di sopra del 70%; Germania al 64%, Slovenia al 68,6%, Finlandia al 79,1%.

stringenti alla discrezionalità della Commissione nel contesto del braccio correttivo.

Infatti, ai sensi dell'art. 2 par. 2 reg. CE n. 1467/1997 la Commissione dovrà elaborare una relazione relativa alla procedura sui disavanzi pubblici eccessivi, in ipotesi in cui il debito pubblico supera il 60% del PIL, se «la posizione di bilancio non è prossima al pareggio o in attivo e le deviazioni registrate nel conto di controllo dello Stato membro» relative alla sorveglianza di bilancio sul percorso della spesa netta superano lo 0,3% del PIL su base annua o lo 0,6% del PIL se cumulate.

In presenza di una diffusa condizione delle finanze degli Stati membri di debito pubblico particolarmente elevato, la disciplina che riforma il PSC introducendo questi automatismi imbriglia in modo più forte la discrezionalità di Commissione e del Consiglio con riferimento al criterio del disavanzo rispetto alla disciplina del 2011¹³⁹. Dunque, può ritenersi che le regole del braccio correttivo introdotte nel 2024 imporranno agli Stati un maggior rigore nelle decisioni di bilancio di breve periodo soprattutto negli Stati membri con debito molto elevato. Questi Stati dovranno virare *rapidamente* nella direzione del rigore di bilancio o quantomeno procedere in tale direzione nel medio periodo, riducendo fortemente la spesa finanziata al di fuori dei programmi UE e del PNRR o attivando, ove possibile, la leva delle entrate, per formare e mantenere i propri bilanci in avanzo o in pareggio.

Ciò è evidente anche dai criteri che la Commissione è tenuta a seguire ai sensi dell'art. 2 par. 3 reg. CE n. 1467/1997 nel preparare la relazione di cui all'art. 126 par. 3 TFUE. La Commissione dovrà tenere conto, in particolare, dei seguenti caratteri delle politiche di bilancio degli Stati:

- composizione del debito pubblico;
- entità delle deviazioni dal percorso della spesa netta misurate dal conto di controllo;
- progressi nell'attuazione di riforme e investimenti volti ad evitare squilibri macroeconomici;

¹³⁹ In cui era previsto genericamente che si tenesse conto dell'influenza del ciclo economico sul ritmo di riduzione del debito (art. 2 par. 1-*bis* reg. CE 1467/1997) e in cui l'*eccezionale* superamento del valore di riferimento era «dovuto ad un tasso di crescita negativo del volume annuo del PIL o a una diminuzione cumulata della produzione durante un periodo prolungato di crescita molto bassa del volume annuo del PIL rispetto alla crescita potenziale» (art. 2 par. 2 reg. CE 1467/1997).

- progressi nell'attuazione del dispositivo per la ripresa e la resilienza;
- coerenza di riforme e investimenti con le priorità europee su occupazione e crescita;
- aumento degli investimenti nel settore della difesa¹⁴⁰.

La disciplina sulla procedura per i disavanzi eccessivi prevede che dopo l'adozione della relazione della Commissione, come previsto dal TFUE, renda un parere sulla stessa relazione il CES entro 2 settimane.

La Commissione quindi, tenendo conto del parere, se ritiene sussistente un disavanzo eccessivo, trasmetterà alla Commissione e al Consiglio un parere ed una proposta di raccomandazione informandone il Parlamento europeo.

L'art. 3 reg. CE n. 1467/1997 specifica i contenuti delle raccomandazioni adottate dal Consiglio ai sensi dell'art. 126 TFUE. È previsto che nelle raccomandazioni indirizzate allo Stato membro ai sensi dell'art. 126 par. 7 TFUE il Consiglio dia un termine massimo di 6 mesi allo Stato (che può essere ridotto a 3 mesi in presenza di circostanze *gravi*) per dare seguito alle stesse. Lo Stato, entro tale termine, presenterà una relazione che dia conto degli obiettivi stabiliti per le entrate, le spese, le misure discrezionali sul lato e delle entrate e sul versante delle spese, le informazioni sulle misure adottate e in previsione per raggiungere gli obiettivi. Lo Stato può chiedere alle proprie istituzioni di bilancio indipendenti di elaborare una relazione distinta che riguarda la valutazione di sufficienza delle misure adottate ma essa non vincolerà le valutazioni della Commissione e del Consiglio.

Si specificano poi i contenuti delle raccomandazioni del Consiglio, rese su proposta della Commissione, a seconda se la procedura sia stata avviata sulla base del criterio del disavanzo o del debito.

Se la procedura per i disavanzi eccessivi è attivata per il criterio del disavanzo, il Consiglio raccomanderà un aggiustamento strutturale minimo del disavanzo su base annua «pari almeno allo 0,5% del PIL come parametro di riferimento» (art. 3 par. 4 reg. CE n. 1467/1997).

Se invece l'avvio della procedura è dovuto alla violazione del criterio del debito, si dovrà raccomandare il rispetto del percorso della spesa netta e mirare a correggere le deviazioni cumulative del conto di controllo.

¹⁴⁰ Ai sensi dei paragrafi 3 e 4 gli sviluppi congiunturali sfavorevoli *possono* essere considerati fattori attenuanti in tema di valutazione dell'osservanza dei criteri del disavanzo e del debito.

Le raccomandazioni del Consiglio di cui all'art. 126 par. 7 TFUE possono essere riviste ove lo Stato dia seguito alle stesse e si sia in presenza di condizioni che consentono l'attivazione delle clausole di salvaguardia generale e specifica di cui agli artt. 25 e 26 reg. UE 2024/1264.

Si ammette, anche in questi casi, la proroga (di norma di un anno) del termine di correzione del disavanzo effettivo. L'ottemperanza alle suddette raccomandazioni consente di sospendere la procedura per i disavanzi eccessivi e può condurre anche, a seguito di un periodo di sorveglianza della Commissione, all'abrogazione delle decisioni sulla sussistenza di disavanzi eccessivi a norma degli artt. 126 par. 12 TFUE e 15 reg. CE n. 1467/1997.

Invece, in caso di inottemperanza alle raccomandazioni (art. 4 reg. CE n. 1467/1997) si giunge ad una decisione d'intimazione (art. 5 par. 1 reg. CE n. 1467/1997), anch'essa rivedibile con un meccanismo che richiama simmetricamente le clausole di salvaguardia generale e specifica (art. 5 parr. 1 bis e 2 reg. CE n. 1467/1997).

Infine, è disciplinata l'ipotesi della comminazione di sanzioni allo Stato inottemperante anche all'intimazione (artt. 6-8 reg. CE n. 1467/1997). Ove lo Stato ottemperi alle intimazioni la procedura è sospesa ai sensi dell'art. 9 par. 1 lett. b) reg. n. 1467/1997 e lo Stato è sottoposto a sorveglianza della Commissione, per verificare se i progressi per la correzione del disavanzo sono significativi e conducono quindi all'abrogazione delle decisioni del Consiglio ai sensi dell'art. 14 reg. CE n. 1467/1997.

13. La sostenibilità del debito pubblico dopo la crisi dei debiti sovrani oltre il braccio correttivo del PSC. L'assistenza finanziaria agli Stati membri, il FESF, l'ESF ed il Trattato MES

Il braccio correttivo del PSC s'inserisce entro un quadro più ampio di procedure che dovrebbero mirare a correggere i disavanzi eccessivi, in particolare quelli che nel medio e nel breve periodo possono portare a rendere insostenibile il debito pubblico degli Stati membri, attraverso l'utilizzo di strumenti che si aggiungono ed integrano quelli descritti dall'art. 126 TFUE e dal protocollo 12 allegato al Trattato.

Queste procedure sono state definite con l'insorgere della crisi dei debiti sovrani e raccordano la *governance* economica europea con Istituzioni di

sostegno delle finanze pubbliche degli Stati che sono state strutturate in larga parte mediante trattati multilaterali.

Il diritto primario dell'UE si caratterizza per la presenza di un complesso di principi che hanno l'effetto d'impedire al Sistema europeo delle banche centrali di offrire sostegno diretto ai debiti sovrani degli Stati membri.

Il diritto primario dell'Unione ha orientato l'azione del Sistema europeo delle banche centrali (SEBC) a perseguire l'obiettivo della stabilità dei prezzi¹⁴¹. In particolare hanno agito come barriere a misure anti-crisi i seguenti principi:

a) il principio d'indipendenza del SEBC, unitamente all'obiettivo della stabilità dei prezzi;

b) il divieto – per il SEBC – di sostegno diretto dei debiti pubblici degli Stati membri e dell'intero settore pubblico (art. 123 TFUE);

c) l'art. 125 TFUE che prevede la cosiddetta *no bail out clause*: il divieto per l'Unione di fornire garanzie o subentrare nel percorso di rimborso dei titoli di debito pubblico o garanzie di Stati e Istituzioni del settore pubblico.

Questo complesso di norme hanno funzionalizzato l'azione della BCE e dell'intero SEBC *esclusivamente* a finalità di garanzia della stabilità monetaria con riferimento all'Area Euro¹⁴².

È stato soltanto di recente ammesso, dopo la crisi finanziaria del 2012, che la BCE ed il SEBC potessero deliberare e mettere in atto programmi di acquisto dei titoli di debito sovrano sul mercato secondario (politiche mo-

¹⁴¹ Sull'Area valutaria comune e le politiche economiche e monetarie G. Guarino, *Eurosistema. Problemi e prospettive*, cit.; J.E. Stiglitz, *L'euro. Come una moneta comune minaccia il futuro dell'Europa*, 2018; O. Chessa, *La Costituzione della moneta. Concorrenza, indipendenza della banca centrale, pareggio di bilancio*, Napoli, 2016. Sugli obiettivi delle politiche monetarie K. Tuori, *Monetary Policy (Objectives and Instruments)*, in F. Amtenbrink, C. Herrmann (ed.s), *The EU Law of Economic and Monetary Union*, Oxford, 2020, 615 ss.

¹⁴² Critici sugli effetti di questo approccio sul piano della compatibilità del processo d'integrazione monetaria con l'ordinamento costituzionale, specialmente dopo la crisi dei debiti sovrani F. Salmoni, *Stabilità finanziaria, Unione bancaria europea e Costituzione*, Padova, 2019; O. Chessa, *La Costituzione della moneta*, cit.; M. Benvenuti, *Libertà senza liberalizzazione. Per una critica della ragione costituzionale dell'Unione europea*, Napoli, 2016; A. Guazzarotti, *Crisi dell'Euro e conflitto sociale*, Milano, 2016.

netarie non convenzionali) e che fossero poste in essere politiche monetarie espansive di *sostegno* agli orientamenti di politica economica dell'Unione¹⁴³.

In altri termini, solo di recente le politiche monetarie dell'Unione hanno operato per facilitare la *trasmissione* degli effetti delle politiche economiche all'economia reale¹⁴⁴.

In ogni caso, il diritto primario dell'Unione non ha sinora consentito di configurare le politiche monetarie come una *leva alternativa* per spingere la crescita economica degli Stati in fasi del ciclo economico in cui le politiche economiche e di bilancio non possono essere attivate¹⁴⁵.

Le dimensioni della crisi dei debiti sovrani hanno indotto a differenziare i meccanismi di sostegno finanziario potenzialmente attivabili dagli Stati membri ed hanno dimostrato che il coordinamento delle politiche economiche e di bilancio attraverso il PSC non era sufficiente¹⁴⁶.

In primo luogo, durante la crisi dei debiti sovrani, è stato attivato l'art. 122 par. 2 TFUE per costruire meccanismi di risposta alla crisi di sostenibilità dei debiti pubblici¹⁴⁷. Tale disposizione attribuisce al Consiglio competenze esecutive da esercitare su proposta della Commissione nelle ipotesi in cui «uno Stato membro si trovi in difficoltà o sia seriamente minacciato da gravi difficoltà a causa di calamità naturali o di *circostanze eccezionali che sfuggono al suo controllo*». Con una sua decisione il Consiglio può «conce-

¹⁴³ I limiti di questa chiave di lettura dei trattati per garantire la crescita economica, che necessita anche lo sviluppo di politiche monetarie anticicliche, sono stati messi in rilievo da O. Chessa, *La Costituzione della moneta*, cit., 386 ss.

¹⁴⁴ CGUE Grande Sezione sentenze del 27 novembre 2012, *Pringle*, C-370/12; sentenza 16 giugno

2015, *Gauweiler e a.*, C-62/14.

¹⁴⁵ Impediscono alla politica monetaria di svolgere una funzione di supplenza rispetto alle politiche economiche e di bilancio in fasi del ciclo economico gravemente recessive o in cui vi sono shock finanziari e quindi non risultano efficaci o utilizzabili le leve delle politiche di bilancio ed economiche.

¹⁴⁶ Sui meccanismi anti-crisi dei debiti finanziari F. Martucci, *Non-EU Legal Instruments (EFSF, ESM and Fiscal Compact)*, in F. Amtenbrink, C. Herrmann (ed.s), *The EU Law of Economic and Monetary Union*, Oxford, 2020, 293 ss

¹⁴⁷ Sulla solidarietà nell'art. 122 par. 2 TFUE F. Croci, *Solidarietà tra Stati membri dell'Unione europea e governance economica europea*, Torino, 2020, spec. 144 e 179 ss.

dere a determinate condizioni un'assistenza finanziaria dell'Unione allo Stato membro interessato»¹⁴⁸.

Nella prassi delle Istituzioni europee, la crisi dei debiti sovrani è stata così qualificata *come grave difficoltà causata da circostanze eccezionali che sfuggono al controllo dello Stato*¹⁴⁹ e, in risposta ad essa, è stato istituito un *Meccanismo europeo di stabilizzazione finanziaria* (MESF).

Facendo leva sulle competenze esecutive del Consiglio (art. 122 par. 2 TFUE) e sul quadro finanziario pluriennale dell'Unione per il suo finanziamento¹⁵⁰ è stato immaginato uno strumento di sostegno finanziario. L'atto non legislativo adottato ex art. 122 par. 2 TFUE per istituire il MESF è ancora in vigore, quindi permane nell'ordinamento dell'UE anche in seguito all'uscita dalla crisi dei debiti sovrani.

Il secondo tipo di strumento immaginato nel corso della crisi dei debiti sovrani è stato l'istituzione di un Fondo temporaneo di stabilizzazione finanziaria denominato *Fondo europeo di stabilizzazione finanziaria* (FESF, in inglese *European Financial Stability Facility*). Esso ha la forma di una società privata di diritto lussemburghese di proprietà degli Stati dell'Area Euro che rimarrà operativa sino al rimborso delle obbligazioni emesse per l'assistenza prestata a Grecia e Portogallo e quindi, non viola l'art. 125 TFUE.

Il MESF (in inglese *European Financial Stabilisation Mechanism*) ha erogato dei prestiti ponte a Grecia, Irlanda, Portogallo, il FESF a Grecia e Portogallo.

Infine, è stata immaginata la costituzione, mediante un trattato multilaterale, entrato in vigore nel 2012, del Meccanismo europeo di stabilità (il MES).

Rispetto al MES, che non ha natura temporanea, sono stati sollevati dubbi di compatibilità con gli artt. 122, 123, 125, 136 TFUE, tutti respinti dalla Corte di giustizia UE nel caso *Pringle*¹⁵¹ con il quale la Corte di Lus-

¹⁴⁸ Art. 122 par. 2 TFUE, corsivo aggiunto. Il Parlamento europeo è soltanto informato.

¹⁴⁹ Reg. UE n. 407/2010 istitutivo del Meccanismo europeo di stabilizzazione finanziaria (MESF), art. 1 e *considerando* nn. 1, 2, 5.

¹⁵⁰ Il Reg. UE n. 407/2010 è stato successivamente emendato per consentire di accedere al MESF anche agli Stati membri che non fanno parte dell'Eurozona. Cfr. reg. UE n. 2015/1360.

¹⁵¹ CGUE Grande Sezione sentenze del 27 novembre 2012, *Pringle*, C-370/12.

semburgo ha stabilito che i richiamati articoli dei Trattati consentono agli Stati membri di istituire, con un Trattato internazionale, meccanismi permanenti di sostegno finanziario relativi a Stati membri dell'Area euro a condizione che tali meccanismi non contrastino con l'esercizio delle competenze di coordinamento delle politiche economiche dell'UE e con il *divieto per il SEBC di fornire assistenza finanziaria diretta* agli Stati membri.

Il MES ha prestato assistenza finanziaria a Grecia, Irlanda, Portogallo, Cipro.

Proprio per assicurare i raccordi fra il MES ed il PSC è stato costruito, con il *Two Pack*¹⁵², un quadro di norme di diritto derivato che si aggiungono a quelle del braccio correttivo del PSC.

Il capo V del reg. UE n. 473/2013, rubricato *correzione del disavanzo eccessivo*, affianca all'obbligo, per lo Stato membro, di presentare una relazione relativa all'ottemperanza alle raccomandazioni del Consiglio, la definizione di un Programma di partenariato economico (art. 9 reg. UE n. 473/2013) ed obblighi d'informazione rafforzati che vanno a comporre il contenuto delle relazioni con cui lo Stato dà seguito alle raccomandazioni del Consiglio (art. 10 reg. UE n. 473/2013).

Il Programma di partenariato economico specifica interventi e riforme strutturali necessari a garantire *una correzione effettiva e duratura* del disavanzo (art. 9 reg. UE n. 473/2013). Tale programma era pensato per integrare e sviluppare l'attuazione dei Programmi di stabilità e dei Piani nazionali di riforma previsti dalla riforma del PSC del 2011, oggi abrogati. I riferimenti a quegli strumenti programmatici devono quindi essere intesi come riferibili, in relazione al ciclo annuale, al Documento di programmazione di bilancio DPB (il DEF nell'ordinamento contabile italiano), ma soprattutto in relazione all'orizzonte di medio periodo al Piano strutturale di bilancio di medio termine (PSB).

Sul programma di partenariato economico il Consiglio adotta un parere, su proposta della Commissione (art. 9 par. 4 reg. UE n. 473/2013).

Il Programma può consentire, per lo Stato, l'accesso a «linee di credito della Banca europea degli investimenti e altri strumenti finanziari pertinenti» (art. 9 par. 3 reg. UE n. 473/2013)¹⁵³.

¹⁵² Reg. UE n. 472/2013 e reg. UE n. 473/2013.

¹⁵³ Lo strumento è stato utilizzato nel 2013 per Spagna, Francia e Slovenia. La prassi mostra risultati divergenti. Mentre la Spagna nel 2013 sembra aver interpretato corretta-

Il reg. UE n. 472/2013 reca invece meccanismi di rafforzamento della sorveglianza economica e di bilancio per gli Stati membri della zona Euro a rischio o in gravi difficoltà finanziarie, che hanno quindi necessità di assistenza finanziaria. Il regolamento si collega al MES o ad analoghi meccanismi di stabilizzazione finanziaria (meccanismo europeo di stabilità finanziaria MESF e fondo europeo di stabilità finanziaria FES). Esso dispone penetranti obblighi informativi a carico dello Stato interessato e lo sottopone a processi di vigilanza e valutazione di potenziali vulnerabilità del suo sistema finanziario che la BCE, le Autorità europee di vigilanza, il Comitato europeo per il rischio sistemico (CERS)¹⁵⁴ ed «eventualmente» il Fondo monetario internazionale effettuano e trasmettono alla Commissione europea (art. 3 reg. UE n. 472/2013).

Il reg. UE n. 472/2013 procedimentalizza e vincola la decisione dello Stato membro di ricorrere a misure di assistenza finanziaria.

Nel caso in cui lo Stato membro intenda richiedere assistenza finanziaria ai sensi dell'art. 122 TFUE o della disciplina di Istituzioni o strumenti finanziari come il MES, il FESF, l'FMI, esso è tenuto ad informare «immediatamente delle proprie intenzioni» l'Eurogruppo, il commissario per gli affari economici e il presidente della BCE. La Commissione effettua una valutazione preliminare relativa alla informazione fornita dallo Stato. L'Eurogruppo, sentita la Commissione, svolge «un dibattito sulla richiesta in corso, per esaminare, tra l'altro, le possibilità offerte dai vigenti strumenti finanziari dell'Unione o della zona euro prima che lo Stato membro interessato si rivolga a potenziali prestatori» (art. 5 reg. UE n. 472/2013)¹⁵⁵.

mente i requisiti posti dal reg. UE n. 473/2013 (cfr. Parere del Consiglio del 10.12.2013 *sul programma di partenariato economico della Spagna* 2013/C 368/01). La Francia e la Slovenia non sembrano aver dato seguito agli impegni presi in linea con quanto richiesto dalla disciplina di diritto derivato dell'Unione (Parere del Consiglio del 10.12.2013 *sul programma di partenariato economico della Francia* 2013/C 368/02); Parere del Consiglio del 10.12.2013 *sul programma di partenariato economico della Slovenia* 2013/C 368/03).

¹⁵⁴ Il CERS è un Comitato con funzioni di vigilanza macroprudenziale che compone il SEVIF insieme a tre autorità settoriali europee di livello microprudenziale, ossia le autorità europee di vigilanza (le AEV) di cui ai reg. UE nn. 1092/2010; 1093/2010; 1094/2010; 1095/2010. Il CERS è parte del sistema europeo di vigilanza finanziaria (SEVIF) costruito durante la crisi dei debiti sovrani.

¹⁵⁵ In caso di richiesta relativa all'assistenza finanziaria fornita dal MESF lo Stato deve informare «immediatamente» il presidente del CEF, il commissario per gli affari economici e monetari, il presidente della BCE.

Laddove lo Stato richieda poi effettivamente assistenza finanziaria al MESF, al FESF, al MES, esso è sottoposto ad una valutazione di sostenibilità del debito pubblico e delle effettive e potenziali necessità di finanziamento dello stesso (art. 6 reg. UE n. 472/2013)¹⁵⁶.

Viene quindi definito un Programma di aggiustamento macroeconomico (art. 7 reg. UE n. 472/2013) che si aggiunge o sostituisce ai programmi di partenariato economico già sviluppati sulla base della disciplina di cui al reg. UE n. 473/2013. Esso viene deliberato dal Consiglio a maggioranza qualificata su proposta della Commissione (art. 7 par. 2 reg. UE n. 473/2013).

L'applicazione della disciplina relativa al programma di aggiustamento macroeconomico comporta per lo Stato la sottoposizione a una penetrante attività di vigilanza, monitoraggio ed anche assistenza tecnica e viene prevista una disciplina speciale per il coordinamento del suo ciclo di bilancio con il calendario di bilancio euro-nazionale (art. 10 reg. UE n. 473/2013)¹⁵⁷.

SEZIONE III I DATI DI BILANCIO E LE TENDENZE DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA

14. *Il Sistema europeo dei conti (SEC) e la rilevanza non solo statistica della trasparenza, completezza e sincerità dei dati di bilancio*

Nel diritto amministrativo il principio di trasparenza è alla base della disciplina di contrasto alla corruzione ed è stato tradotto, dal legislatore, in termini generali con la nozione di *accessibilità*¹⁵⁸.

¹⁵⁶ Sono disciplinate a grandi linee le analisi che svolgerà la Commissione sulla sostenibilità del debito pubblico. La Commissione le effettuerà tenendo conto di due scenari, uno più probabile e uno più prudente. Saranno tenuti in conto gli impatti di shock macroeconomici e finanziari e relative ripercussioni sul debito pubblico.

¹⁵⁷ L'art. 10 reg. UE n. 472/2013 si riferisce a documenti programmatici di bilancio disciplinati dalla disciplina abrogata per effetto del reg. UE 2024/1263 e modificata dal reg. UE 2024/1264. I rinvii sono da intendersi agli adempimenti ed ai documenti previsti dalla disciplina attualmente vigente.

¹⁵⁸ D.lgs. n. 33 del 2013. Esso, peraltro, incontra già lì dei limiti costituzionali, collegati alla riservatezza ed alla protezione dei dati, secondo la giurisprudenza della stessa Corte costituzionale. Corte cost. n. 20 del 2019.

Nel diritto costituzionale il principio di trasparenza è riconducibile all'art. 1 Cost. e, in materia di bilancio, attiene alla *fiscal accountability*¹⁵⁹, che nell'ambito della rappresentanza regionale e locale si traduce nella chiarezza, continuità, regolarità dei processi di bilancio¹⁶⁰.

Nella contabilità pubblica il principio di trasparenza assicura, quindi, il funzionamento del circuito della responsabilità politico-amministrativa¹⁶¹.

La trasparenza e la sincerità dei bilanci sono condizione imprescindibile per assicurare che la comunità politica e gli amministrati possano avere effettiva «conoscenza sulla situazione finanziaria, economica e patrimoniale dell'Ente»¹⁶², in modo da poter imputare la responsabilità della gestione finanziaria a chi ha operato le scelte di gestione (cosiddetta contabilità di mandato)¹⁶³.

Nel diritto costituzionale del bilancio la trasparenza costituisce anche un limite per il legislatore nella definizione delle regole di contabilità.

Sul versante dell'autonomia contabile, in particolare, la trasparenza impone principi contabili comuni a tutti gli Enti territoriali ed al sistema delle pubbliche amministrazioni e si erge a fondamento dell'attribuzione allo Stato di una competenza legislativa esclusiva in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici (art. 117 c. 2° lett. e) Cost.).

Ma, soprattutto, la trasparenza è un principio che si pone come limite alla discrezionalità dello stesso legislatore statale laddove viene esercitata tale competenza legislativa esclusiva. Armonizzare i bilanci pubblici signifi-

¹⁵⁹ Corte cost. nn. 18 del 2019 e 4 del 2020.

¹⁶⁰ A. Carosi, *Il principio di trasparenza nei conti pubblici*, in *Rivista AIC*, 3/2018.

¹⁶¹ A. Carosi, *Il principio di trasparenza nei conti pubblici*, cit.; Corte cost. n. 4 del 2020.

¹⁶² A. Brancasi, *L'ordinamento contabile*, cit., 42-43.

¹⁶³ Corte cost. n. 247 del 2007; Corte cost. 101 del 2018 censura la disciplina contabile dettata dallo Stato sulla sterilizzazione dell'avanzo di amministrazione sul versante del «rischio che un tale modo di legiferare pregiudichi la trasparenza in riferimento al rapporto tra politiche di bilancio, responsabilità politica delle strategie finanziarie e accessibilità alle informazioni da parte delle collettività amministrate» (sentenza n. 247 del 2017), è comunque ragionevole dedurre dalla complessa trama della norma impugnata che nessuna delle disposizioni in essa richiamate abbia mai comportato l'esonero, per gli enti territoriali delle autonomie speciali, dagli obblighi informativi relativi alle esigenze della finanza pubblica allargata e neppure dal sistema sanzionatorio delle infrazioni, ferme restando le peculiarità dell'ordinamento finanziario di tali autonomie precedentemente menzionato». Si vedano anche Corte cost. n. 18 del 2019, 4 del 2020 e 246 del 2021. Cfr. A. Carosi, *Il principio di trasparenza nei conti pubblici*, in *Rivista AIC* 3/2018.

ca, infatti, consentire che i bilanci pubblici possano essere intellegibili, raffrontabili e “dialogare” e che debbano essere strutturati per consentire l’esercizio di funzioni pubbliche strumentali alla effettività di norme costituzionali, in particolare quelle relative ai diritti ed alle libertà¹⁶⁴. In particolare, nella sentenza n. 184 del 2016, si afferma che «l’armonizzazione si colloca contemporaneamente in posizione autonoma e strumentale rispetto al coordinamento della finanza pubblica: infatti, la finanza pubblica non può essere coordinata se i bilanci delle amministrazioni non hanno la stessa struttura e se il percorso di programmazione e previsione non è temporalmente armonizzato con quello dello Stato (peraltro di mutevole configurazione a causa della cronologia degli adempimenti imposti in sede europea)».

La trasparenza dei bilanci, in definitiva, assolve a precise funzioni giuridico-costituzionali: consente la *razionale* «trasformazione delle rilevazioni contabili in atti giuridici» ai fini della «osservanza del bilancio»¹⁶⁵ e la *corretta* allocazione delle responsabilità nel ciclo di gestione.

La Corte costituzionale ha rimarcato con forza questi concetti che legano armonizzazione dei bilanci pubblici, coordinamento della finanza pubblica e rispetto dei vincoli di bilancio sovranazionali, nella giurisprudenza sul bilancio come bene pubblico¹⁶⁶.

La trasparenza dei bilanci assume un rilievo anche nel diritto dell’Unione europea in materia di coordinamento delle politiche economiche e di bilancio. Nel diritto sovranazionale questo principio assolve alla finalità di assicurare effettività ai vincoli di bilancio posti dai Trattati.

Il principio di trasparenza dei dati di bilancio degli Stati membri è costantemente richiamato nella disciplina relativa al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nell’Unione europea (SEC) ed in quella relativa ai quadri di bilancio¹⁶⁷.

¹⁶⁴ Corte cost. n. 62 del 2020 e 18 del 2019.

¹⁶⁵ A. Brancasi, *L’ordinamento contabile*, cit., 13.

¹⁶⁶ F. Sucameli, *Il “bene pubblico” bilancio come concetto*, in *Diritto costituzionale*, 2/2024, 129 ss.; G. Scaccia, *Il bilancio quale strumento di responsabilità democratica nella giurisprudenza costituzionale*, in *Bilancio comunità persona*, 1/2020; P. De Ioanna, M. Degni, *Il bilancio è un bene pubblico. Potenzialità e criticità delle nuove regole del bilancio dello Stato*, Roma, 2017.

¹⁶⁷ Reg. 549/2013 *considerando* n. 3; dir. 2011/85 *considerando* n. 4.

Il SEC è un sistema di regole inizialmente elaborato con atti amministrativi, sulla scorta del sistema dei conti nazionali delle Nazioni Unite alla fine degli anni '70. Esso è stato poi aggiornato e riformato più volte con atti di diritto derivato¹⁶⁸ (regolamenti adottati ex art. 338 par. 1 TFUE¹⁶⁹ e regolamenti di esecuzione della Commissione) e può essere considerato come l'infrastruttura giuridico-linguistica sulla base della quale si definiscono i significati delle grandezze contabili ed economiche richiamate nei Trattati e nel diritto derivato dell'Unione in materia di *governance* economica europea: lo stesso protocollo 12 sul divieto di disavanzi pubblici eccessivi opera dei rinvii al SEC¹⁷⁰.

La disciplina sui quadri di bilancio, che verrà approfondita nel paragrafo seguente, riguarda tutte quelle «disposizioni, procedure, norme, e istituzioni inerenti alla conduzione delle politiche di bilancio dell'amministrazione pubblica» (art. 2 dir. UE n. 2011/85)¹⁷¹.

Alla base della disciplina SEC e dei quadri di bilancio si pone la necessità di dare piena attuazione alla procedura per i disavanzi pubblici eccessivi

¹⁶⁸ Reg. CE 2223/96, cosiddetto SEC 95; reg. UE n. 549/2013 cosiddetto SEC 10; reg. UE n. 2023/743 modifica del SEC 10. La disponibilità dei dati statistici di cui al SEC era stata dapprima ritenuta necessaria ai fini della predisposizione del bilancio UE e, successivamente, per realizzare l'Unione economica e monetaria. Reg. UE n. 2223/96 *relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nella Comunità, considerando nn. 2 e 3*.

¹⁶⁹ L'art. 338 par. 1 TFUE attribuisce all'Unione la competenza ad adottare, mediante procedura legislativa ordinaria, regolamenti in materia di elaborazione di statistiche, «laddove necessario per lo svolgimento delle attività dell'Unione».

¹⁷⁰ Cfr. art. 2 protocollo 12: «Nell'articolo 126 di detto trattato e nel presente protocollo:

— per pubblico, si intende la pubblica amministrazione, vale a dire l'amministrazione statale, regionale o locale e i fondi di previdenza sociale, ad esclusione delle operazioni commerciali, quali definiti nel *Sistema europeo di conti economici integrati*,

— per disavanzo, si intende l'indebitamento netto quale definito nel *Sistema europeo di conti economici integrati*,

— per investimento, si intende la formazione lorda di capitale fisso, quale definita nel *Sistema europeo di conti economici integrati*,

— per debito, si intende il debito lordo al valore nominale in essere alla fine dell'esercizio e consolidato tra e nei settori della pubblica amministrazione *quale definita nel primo trattino*».

¹⁷¹ Ove non specificato il richiamo alla dir. UE n. 2011/85 è riferito al testo risultante dalle modifiche di cui alla dir. UE 2024/1265.

di cui all'art. 126 TFUE¹⁷²: è necessario che le Istituzioni europee abbiano accesso a dati statistici di qualità, basati su un sistema unico di regole applicato dagli Stati nell'elaborazione dei loro conti economici.

Dati di qualità sono *dati statistici* completi, affidabili, aggiornati, trasparenti, relativi ai conti economici degli Stati membri. Tali dati devono essere elaborati secondo principi unici, in modo da consentirne la raffrontabilità.

Le Istituzioni europee hanno così utilizzato la competenza in materia di statistica di cui all'art. 338 par. 1 TFUE e quella di cui all'art. 126 par. 14 c. 3 TFUE per sviluppare un sistema di regole che consentano di ottenere «informazioni comparabili, aggiornate ed affidabili sulla struttura dell'economia e l'evoluzione della situazione economica di ogni Stato membro o regione»¹⁷³ e dati di *qualità*, ossia veridici, completi, aggiornati sulla contabilità economica degli Stati sviluppata, appunto, secondo i principi SEC¹⁷⁴.

La trasparenza nel diritto sovranazionale, come si è detto, è dunque principio giuridico strumentale ad assicurare la solidità delle finanze pubbliche¹⁷⁵.

Dalla disciplina regolamentare del SEC discende che «il SEC 2010 istituisce un quadro di riferimento destinato – per le esigenze dell'Unione, ed in particolare per la definizione e il monitoraggio delle politiche economiche e sociali dell'Unione – all'elaborazione dei conti degli Stati membri. A tal riguardo, ai sensi del *considerando* 3 di detto regolamento, l'elaborazione di tali conti dovrebbe essere effettuata sulla base di principi unici e non diversamente interpretabili, in modo da consentire l'ottenimento di risultati fra loro comparabili»¹⁷⁶.

¹⁷² Dir. 2024/1265 UE che modifica la dir. UE n. 2011/85 sui requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri, *considerando* nn. 7 e 9; dir. UE n. 2011/85, *considerando* n. 4.

¹⁷³ Reg. UE n. 549/2013 relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nell'Unione europea (SEC 10), *considerando* n. 1.

¹⁷⁴ Dir. UE n. 2011/85 *considerando* n. 4 e dir. UE 2024/1265 *considerando* n. 9.

¹⁷⁵ Dir. UE n. 2011/85 *considerando* n. 4: «la disponibilità dei dati di bilancio è fondamentale per il corretto funzionamento del quadro di sorveglianza dei bilanci dell'Unione. [...] Un elemento cruciale per garantire la qualità dei dati di bilancio è la trasparenza che presuppone che tali dati debbano essere periodicamente disponibili al pubblico».

¹⁷⁶ CGUE sent. 3.10.2019 *fonds du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale* SCRL c. Institut des Comptes nationaux (ICN), C-632/18 par. 32 e CGUE sent. 13.7.2023 cause riunite C-363/21 e C-364/21 *Ferrovienord S.p.a. c. Istituto Nazionale di Statistica - ISTAT e Federazione Italiana Triathlon c. Istituto Nazionale di Statistica - ISTAT* par. 64.

Le regole SEC prevedono, quindi, metodologie, definizioni e regole contabili comuni che sono necessarie per elaborare conti nazionali e regionali paragonabili per l'esercizio delle competenze dell'Unione e che gli Stati devono trasmettere alle istituzioni statistiche europee (nel SEC, Eurostat)¹⁷⁷.

Per assicurare l'effetto utile del regolamento SEC, inoltre, è necessario che all'interno degli Stati membri sia assicurata una forma di controllo giurisdizionale sulle decisioni delle Istituzioni statistiche nazionali che definiscono il perimetro delle pubbliche amministrazioni¹⁷⁸.

L'art. 1 par. 4 reg. UE n. 549/2013 «non obbliga alcuno Stato membro ad utilizzare il SEC 10 per elaborare i conti sulla base delle proprie esigenze».

Tuttavia, i rinvii operati dal diritto primario in tema di disavanzi pubblici eccessivi e la direttiva UE 2011/85 conducono a ritenere sussistente un obbligo, per gli Stati membri, di introdurre nell'ordinamento nazionale metodologie, regole e procedure volte a rilevare «in maniera completa e coerente in tutti i sottosettori delle amministrazioni pubbliche». Tali dati statistici e le relative elaborazioni statistiche dovranno essere costruiti «secondo il principio di competenza»¹⁷⁹.

Così, la competenza legislativa in materia di armonizzazione della contabilità pubblica (art. 117 c. 2° lett. e) Cost.), esercitata nel rispetto degli «obblighi comunitari» (art. 117 c. 1° Cost.), dovrà realizzare finalità costituzionali e sovranazionali differenti, definendo principi comuni di contabilità che si applicano al perimetro del settore pubblico e consentono il con-

¹⁷⁷ CGUE sent. 13.7.2023 cause riunite C-363/21 e C-364/21 *Ferrovienord*, par. 65.

¹⁷⁸ CGUE sent. 13.7.2023 cause riunite C-363/21 e C-364/21 *Ferrovienord*, parr. 69 e 70: «al fine di assicurare che l'autorità nazionale competente rispetti, ai fini della qualificazione di un ente come "amministrazione pubblica", ai sensi del regolamento n. 549/2013, la definizione del diritto dell'Unione che vi si collega e che si impone nei suoi confronti, la sua decisione deve poter essere contestata ed essere oggetto di un controllo giurisdizionale. Infatti, in assenza di una possibilità di contestare tale qualificazione, l'effetto utile del diritto dell'Unione non sarebbe garantito.».

¹⁷⁹ Dir. UE 2024/1265 *considerando* n. 9 ed art. 1 n. 2 che sostituisce il testo dell'art. 3 dir. UE n. 2011/85.

solidamento dei conti pubblici, sia per le finalità costituzionali sia per quelle sovranazionali sottese al principio di trasparenza¹⁸⁰.

Dall'entrata in vigore della l. n. 196 del 2009 si è sviluppata con evidenza questa duplicità delle finalità dell'armonizzazione della contabilità pubblica. Essa emerge ad esempio nelle regole che definiscono l'aggregato del settore pubblico¹⁸¹ e negli strumenti che realizzano il governo unitario della finanza pubblica anche ai fini del raccordo degli schemi di bilancio e dei sistemi di bilancio con quelli adottati in ambito UE.

Tutto ciò significa che lo Stato può mantenere un ordinamento contabile che risponde ai principi ed alle finalità costituzionali sottese all'adozione di un preciso modello di contabilità finanziaria (quello per cassa)¹⁸², ma dovrà comunque assicurare coerenza con la classificazione dei regolamenti UE, utilizzando le regole del SEC, effettuando le rilevazioni e il monitoraggio dei dati contabili richiesti dalla disciplina sovranazionale secondo il principio di competenza per formare il conto consolidato delle amministrazioni pubbliche.

¹⁸⁰ Il consolidamento non è realizzabile se non si armonizzano i bilanci da consolidare, ossia se non si rendono omogenei i conti da consolidare, classificando nel medesimo modo le poste di bilancio, qualificando negli stessi termini i fatti gestionali, eliminando le transazioni interne. Senza tale livello di omogeneità non è possibile far dialogare i bilanci e poter definire un quadro unitario dei conti del settore pubblico. Senza consolidamento non possono essere raffrontati i conti consolidati di diversi ordinamenti. Si veda A. Brancasi, *L'ordinamento contabile*, cit., 43.

¹⁸¹ Art. 1 cc. 2 e 3 l. n. 196 del 2009: «2. Ai fini della applicazione delle disposizioni in materia di finanza pubblica, per amministrazioni pubbliche si intendono, per l'anno 2011, gli enti e i soggetti indicati a fini statistici nell'elenco oggetto del comunicato dell'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) in data 24 luglio 2010, pubblicato in pari data nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 171, nonché a decorrere dall'anno 2012 gli enti e i soggetti indicati a fini statistici dal predetto Istituto nell'elenco oggetto del comunicato del medesimo Istituto in data 30 settembre 2011, pubblicato in pari data nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 228, e successivi aggiornamenti ai sensi del comma 3 del presente articolo, effettuati sulla base delle definizioni di cui agli specifici regolamenti dell'Unione europea, le Autorità indipendenti e, comunque, le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni.

3. La ricognizione delle amministrazioni pubbliche di cui al comma 2 è operata annualmente dall'ISTAT con proprio provvedimento e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale entro il 30 settembre.».

¹⁸² A. Brancasi, *L'ordinamento contabile*, cit., 49.

Il sistema delle regole di contabilità pubblica subirà così una evoluzione al fine di consentire un'analisi sempre più calibrata alla rilevazione dei flussi di spesa e delle risultanze sul piano economico delle politiche pubbliche e dell'operato della pubblica amministrazione al fine di adempiere agli obblighi europei.

Ecco perché è in atto un processo di riforma che affianca alla contabilità finanziaria una contabilità economico-patrimoniale ed indicatori di risultato. L'obiettivo è quello di sviluppare anche un sistema più completo ed affidabile di monitoraggio dei dati finanziari¹⁸³.

15. I quadri di bilancio. Competenza economica, legalità e trasparenza contabile nel diritto UE: verso una contabilità accrual

La riforma della disciplina della *governance* economica europea del 2024 accelera un cambio di paradigma nei processi contabili e di bilancio che già il diritto dell'Unione europea aveva determinato con l'evoluzione del sistema europeo dei conti (SEC).

Con il SEC si era reso necessario lo sviluppo di linguaggi e sistemi contabili soggetti a regole comuni che fossero capaci di assicurare un costante monitoraggio e la raffrontabilità dei conti pubblici degli Stati membri¹⁸⁴.

Con il TSCG ed il *six pack* (momento in cui è stata adottata la direttiva UE n. 2011/85 relativa ai quadri di bilancio degli Stati membri) si è richiesto agli Stati membri di dotarsi di *quadri di bilancio* con specifiche caratteristiche, che consentano di ottemperare ai vincoli di bilancio sovranazionali.

Con la riforma del 2024, la nozione di *quadro di bilancio* è stata estesa sino a comprendere caratteri istituzionali che consentano di garantire trasparenza e legalità dei processi di bilancio.

Il quadro di bilancio è oggi una nozione che comprende¹⁸⁵:

a) sistemi di contabilità di bilancio e segnalazione statistica da parte della pubblica amministrazione;

¹⁸³ L'art. 13 l. n. 196 del 2009 istituisce una banca dati unitaria delle pubbliche amministrazioni.

¹⁸⁴ Cfr. art. 2 l. n. 196 del 2009.

¹⁸⁵ A seguito dell'entrata in vigore della dir. UE 2024/1265.

b) regole e procedure riguardanti la preparazione delle previsioni per la programmazione di bilancio;

c) regole di bilancio numeriche specifiche per paese che consentono la coerenza fra la politica di bilancio dello Stato membro e gli obblighi sovranazionali. Tali regole sono un indicatore dei risultati di bilancio (disavanzo pubblico, fabbisogno, debito o uno dei principali componenti degli stessi);

d) procedure di bilancio comprendenti le regole procedurali di cui sopra alle lettere a) e b);

e) procedure di bilancio che coprono un orizzonte superiore a quello annuale, inclusa la fissazione di priorità politiche e le regole di bilancio specifiche per paese che operano sul medio termine (cosiddetti *quadri di bilancio a medio termine*);

f) dispositivi di monitoraggio e di analisi indipendenti che rafforzano la trasparenza dei processi di bilancio (art. 13 dir. UE n. 2011/85);

h) istituzioni di bilancio indipendenti (organismi strutturalmente indipendenti o dotati di autonomia finzionale rispetto alle autorità di bilancio degli Stati)¹⁸⁶.

Le quattro componenti necessarie del quadro di bilancio degli Stati membri sono quindi:

1) l'utilizzo del principio di competenza (secondo il SEC) nei sistemi di contabilità e bilancio e segnalazioni statistiche (artt. 3-4 dir. UE n. 2011/85);

2) la presenza di regole numeriche di bilancio sul debito e sul disavanzo e procedure di bilancio che le applichino nel breve e medio periodo (artt. 5-7 dir. UE n. 2011/85);

3) la trasparenza di bilancio sul versante dell'organizzazione: la presenza di istituzioni di bilancio indipendenti rispetto agli organi che detengono la funzione d'indirizzo politico in materia economico-finanziaria e che deliberano sul bilancio e la programmazione economico-finanziaria, al fine di assicurare la trasparenza nei processi di bilancio (art. 8-bis dir. UE n. 2011/85)¹⁸⁷;

4) il principio di legalità ed uniformità rispetto a regole e procedure contabili dei sottosettori della pubblica amministrazione, che è funzionale

¹⁸⁶ Art. 2 dir. UE n. 2011/85.

¹⁸⁷ Qui si estende anche agli Stati che non fanno parte dell'Euro zona la disciplina contenuta nel *two pack* sugli organismi di bilancio indipendenti (reg. UE n. 473/2013).

ad assicurare integrità dei sistemi di raccolta dei dati (artt. 12-14 dir. UE n. 2011/85).

La componente relativa alle regole di bilancio numeriche ed alle procedure ed alle istituzioni di bilancio indipendenti è stata già presa in esame nei paragrafi della III sezione, cui si rinvia.

Qui si prenderanno in esame le implicazioni derivanti dal principio di competenza e dal principio di legalità ed uniformità (la prima e l'ultima componente necessaria dei quadri di bilancio degli Stati membri) perché esse costituiscono vincoli sovranazionali (art. 117 c. 1° Cost.) nell'esercizio della competenza legislativa esclusiva in materia di armonizzazione della finanza pubblica (art. 117 c. 2° lett. e) Cost.) ed incidono sulla disciplina di contabilità pubblica dello Stato, del sistema delle autonomie territoriali e della pubblica amministrazione definita ai sensi del SEC.

I principi di competenza nella contabilità pubblica e di uniformità di norme e procedure contabili per l'amministrazione pubblica sono coperti dagli obblighi di trasparenza e mirano ad introdurre negli ordinamenti contabili nazionali previsioni che consentano di armonizzare in modo effettivo e pieno la contabilità di tutti i sottosettori della pubblica amministrazione (art. 12 dir. UE n. 2011/85) e di assicurare la *responsabilità* di bilancio delle diverse *autorità pubbliche* dei sottosettori della pubblica amministrazione (art. 13 dir. UE n. 2011/85).

La direttiva sui quadri di bilancio dovrebbe quindi prevenire la cattiva rappresentazione dei dati relativi al disavanzo ed al debito ed orientare l'ordinamento contabile ad irradiare il criterio della competenza nella contabilità di tutti i sottosettori del comparto delle amministrazioni pubbliche. Va considerato che la Corte di giustizia ha già affermato che sulla base degli artt. 121 e 126 TFUE il diritto derivato dell'Unione (anche i regolamenti di esecuzione e decisioni delegate della Commissione) può rilevare e sanzionare manipolazioni dei dati statistici¹⁸⁸.

La sovranità normativa degli Stati membri in materia di ordinamento della contabilità pubblica non è stata limitata dall'esercizio delle competenze sovranazionali.

Tuttavia, il coordinamento delle politiche economiche e di bilancio richiede di affiancare all'impianto dei sistemi contabili nazionali un *linguag-*

¹⁸⁸ CGUE Grande sezione, sent. 20.12.2017 *Regno di Spagna c. Consiglio* C-521/15.

gio economico-finanziario comune e sistemi di rilevazione dei dati contabili con esso coerenti che consentano alle Istituzioni europee ed a quelle di bilancio nazionali di monitorare il rispetto dei parametri europei di bilancio.

In altri termini, il diritto UE impone al legislatore nazionale di introdurre nell'ordinamento contabile regole e criteri di *traduzione* del linguaggio contabile nazionale nel *linguaggio contabile comune* europeo (SEC) per tutti i soggetti pubblici coinvolti nei processi di rilevazione e monitoraggio dei dati sviluppati sulla base del diritto dell'Unione europea in materia di sorveglianza di bilancio.

Questo percorso volto a *individuare, rilevare, organizzare, valutare* i dati contabili e strutturare le scelte di bilancio rilevanti per il diritto dell'Unione europea, ha subito una forte accelerazione per effetto della direttiva sui quadri di bilancio (dir. UE n. 2011/85).

La direttiva UE n. 2011/85 si è innestata sul processo di armonizzazione dei bilanci del sistema delle pubbliche amministrazioni avviato dalla riforma della legge di contabilità e bilancio (artt. 1 e 13 l. n. 196 del 2009).

Tale processo di armonizzazione non si è ancora concluso. In attuazione della direttiva, è stato approvato il d.lgs. n. 54 del 2014, mentre ai fini dell'armonizzazione dei sistemi contabili delle Autonomie territoriali era già stato approvato in attuazione della delega legislativa di cui alla l. n. 42 del 2009 il d.lgs. n. 118 del 2011.

Il d.lgs. n. 54 del 2014 è intervenuto sulla legge di contabilità e bilancio per raccorderla con le previsioni della l. n. 243 del 2012 con riferimento alle attribuzioni dell'Ufficio parlamentare di bilancio (organismo indipendente di bilancio richiamato anche nella dir. UE 2011/85 e del TSCG). Il decreto legislativo n. 54 del 2014 assicura anche l'attuazione alle previsioni del SEC e della dir. 2011/85 sulla raffrontabilità, la veridicità e la completezza dei dati di bilancio.

L'art. 4 d.lgs. n. 54 del 2014, in relazione a quanto disponeva l'art. 3 par. 3 nel testo originario della dir. UE n. 2011/85 prevede che il Ministero dell'economia e delle finanze (MEF), in collaborazione con l'ISTAT, predisponga e aggiorni una tabella di riconciliazione «in cui figurano la metodologia di transizione tra i dati sulla contabilità di cassa o dati equivalenti del-

la contabilità pubblica, qualora, i dati sulla contabilità di cassa non sono disponibili, e i dati basati sulle norme SEC»¹⁸⁹.

Successivamente, il PNRR italiano, adottato sulla base del reg. UE 2021/241, richiama le prescrizioni della direttiva sui quadri di bilancio per prospettare profonde riforme della disciplina di contabilità. Obiettivo del PNRR è l'introduzione della contabilità *Accrual*¹⁹⁰, una contabilità economica basata sui principi e gli *standard* internazionali *IPSAS/EPAS*, cui dovrebbe essere affiancato un sistema informativo di supporto ai processi contabili basato su un'architettura ERP (*Enterprise Resource Planning*) chiamato InIT. Secondo il PNRR bisognerebbe applicare strumenti pensati per la contabilità delle imprese alle pubbliche amministrazioni e sostituire tutti i sistemi attualmente in uso presso le pubbliche amministrazioni la Ragioneria generale dello Stato (RGS) con il sistema integrato unico InIT¹⁹¹.

L'introduzione di questa riforma abilitante nel PNRR non costituisce in realtà un "obbligo" ai sensi della direttiva sui quadri di bilancio (anche nel testo risultante dalle modifiche del 2024, di cui si dirà), non essendo prevista nella stessa alcuna disposizione che vincoli in tal senso, ed essendo peraltro stata già stata data attuazione della direttiva con d.lgs. n. 54 del 2014, come si è già detto.

Se infatti si osserva quanto dispone la dir. UE 2024/1265, con la quale sono state introdotte delle modifiche alla direttiva sui quadri di bilancio del 2011¹⁹², essa continua a tener fermo il principio dell'autonomia dell'ordinamento contabile dello Stato membro: le regole di contabilità pubblica nazionale sono un sistema «distinto» dai «dati statistici che riguardano i ri-

¹⁸⁹ Il riferimento espresso è al SEC 95 ma esso è da intendersi, per evitare antinomie con il diritto UE, come un rinvio mobile alle modifiche dello stesso.

¹⁹⁰ L'introduzione della contabilità *accrual* è una delle riforme abilitanti prevista dal Piano nazionale di ripresa e resilienza e si prevedeva la sua attuazione nel II trimestre del 2026. Ma la riforma della governance economica europea e la conseguente necessità di intervenire sull'ordinamento contabile potrebbe anticipare i tempi di tale riforma.

¹⁹¹ PNRR, 76-77. Si veda F. Conte, *L'evoluzione dei principi contabili nazionali nella prospettiva di riforma del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza – PNRR*, in *Federalismi.it* 20/2021

¹⁹² Dir. UE 2024/1265 *Considerando* n. 8, in cui si afferma che le modifiche alla dir. UE n. 2011/85 hanno l'obiettivo di intervenire sul «quadro di *governance* economica dell'Unione incorporando nel diritto dell'Unione la sostanza del titolo III (patto di bilancio), del trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla *governance* nell'Unione economica e monetaria del 2 marzo 2012 (TSCG), a norma dell'articolo 16 di tale trattato».

sultati delle finanze pubbliche basati sulle metodologie statistiche e dalle previsioni ed azioni di formazione del bilancio, che riguardano le finanze pubbliche future». In particolare, il controllo interno, la registrazione delle operazioni contabili, l'informativa finanziaria e l'*audit* non sono intaccati dal processo di attuazione della direttiva sui quadri di bilancio¹⁹³.

Dunque non sussiste un obbligo di *sostituire* l'attuale ordinamento contabile con uno mutuato dalla contabilità *accrual*. Ciò che gli Stati sono tenuti a strutturare sono «sistemi di contabilità pubblica che coprono in modo completo e uniforme tutti i sottosettori dell'amministrazione pubblica e che contengono le informazioni necessarie per *generare dati fondati sul principio di competenza al fine di predisporre i dati basati sul sistema europeo dei conti nazionali e regionali. I sistemi di contabilità pubblica dell'amministrazione pubblica sono soggetti a controllo interno e audit indipendente*» (art. 3 par. 1 dir. UE n. 2011/85)¹⁹⁴.

A seguito della riforma della *governance* economica europea del 2024, emerge dunque un *favor* per la contabilità finanziaria basata sul principio di competenza, ma non un *vincolo* a sostituire la contabilità per cassa con quella per competenza o con modelli internazionali IPSAS/EPAS di contabilità *accrual*.

Infatti gli obblighi di pubblicità o meglio di trasparenza dei dati di bilancio di tutti i sottosettori dell'amministrazione pubblica variano, a seconda che gli Stati dispongano di sistemi di contabilità finanziaria fondati sul principio di competenza o meno (art. 3 par. 2 dir. UE 2011/85). Gli Stati che adottano la contabilità finanziaria integrati, completi ed armonizzati per competenza, rispetto a quelli che continueranno a mantenere la contabilità finanziaria per cassa, pubblicano su base trimestrale i dati relativi al debito. Di contro gli Stati che continuano ad utilizzare la contabilità per cassa o che non hanno ancora una contabilità finanziaria per competenza armonizzata, integrata e completa, pubblicano anche i dati relativi al disavanzo separatamente prima della fine del trimestre successivo¹⁹⁵.

¹⁹³ Dir. UE 2011/85 *Considerando* nn. 2 e 4

¹⁹⁴ Questa formulazione era già presente prima delle modifiche di cui alla dir. 2024/1265. Corsivo aggiunto.

¹⁹⁵ Il testo originario dell'art. 3 par. 2 dir. UE n. 2011/85, invece, era calibrato sugli adempimenti della contabilità finanziaria per cassa e imponeva l'adozione di una tabella di riconciliazione da strutturare in base al SEC. In questo senso può dirsi che il PNRR italiano

È dunque chiaro che la direttiva sui quadri di bilancio completa il quadro degli strumenti volti ad assicurare le analisi statistiche in materia finanziaria e l'effettiva comparabilità dei dati contabili basati sul SEC¹⁹⁶. Essa mira a consentire «la produzione di dati armonizzati di contabilità nazionale al fine di conseguire la comparabilità complessiva a livello dell'Unione»¹⁹⁷.

Ai fini dell'attuazione della direttiva sarà necessario intervenire sulla definizione del parametro di equilibrio di bilancio per gli Enti territoriali di cui alla l. n. 243 del 2012 e strutturare un modello di finanza regionale e locale che sia al contempo coerente con i vincoli sovranazionali e con quelli costituzionali alla spesa. Ma, se si intende perseguire l'itinerario di riforma prefigurato dal PNRR, bisognerà tenere conto della logica differente della contabilità *accrual* rispetto agli obiettivi dell'attuale impianto della contabilità pubblica¹⁹⁸ ed evitare che l'introduzione dei principi IPSAS/EPAS e delle correlate statistiche possa ostacolare il perseguimento delle finalità costituzionali della contabilità pubblica, ossia la *Fiscal accountability* in un ordinamento democratico e la produzione di beni pubblici di rilievo costituzionale.

Si tratta di vincoli costituzionali che rendono rigida la spesa pubblica rivolta alla garanzia del contenuto minimo dei diritti costituzionali (la spesa per i livelli essenziali delle prestazioni) e che perseguono obiettivi misurabili non in termini di crescita dell'indicatore macroeconomico del PIL ma, innanzitutto, dell'indicatore BES¹⁹⁹. Forse, nel monitoraggio e nella raffrontabilità dei dati di bilancio degli Stati sarebbe necessario non solo assicura-

ha in qualche modo anticipato una linea di tendenza emergente nella legislazione sovranazionale.

¹⁹⁶ Il SEC 10 di cui al reg. UE 2013/549, modificato recentemente dal reg. UE 2023/734 è stato elaborato muovendo dapprima dall'esperienza del Sistema europeo dei conti economici integrati (Sec), sostituito poi dal sistema europeo dei conti regionali e nazionali nella comunità (Sec 95).

¹⁹⁷ Reg. UE 2023/734 *Considerando* n. 13.

¹⁹⁸ M. Bergo, *Democraticità e principi contabili: una lettura (critica) del progetto EPAS per un dialogo costruttivo fra istituzioni*, in *Federalismi.it* 13/2019.

¹⁹⁹ Si rinvia ancora a J.E. Stiglitz, J.P. Fitoussi, M. Durand, *Beyond GDP. Measuring what Counts for Economic and Social Performance*, OECD, 2020, Trad. it. *Misurare ciò che conta*, Torino, 2021. Per una ricostruzione della questione C. Bergonzini, *Gli Indicatori di Benessere Equo e Sostenibile (BES) come strumento di coordinamento delle politiche nei rapporti tra Stato e Regioni*, in Id., *Costituzione e bilancio*, cit.

re che la quota di risorse necessarie a soddisfare i LEP sia effettivamente nella disponibilità degli Enti cui sono intestate le funzioni pubbliche rivolte alla loro garanzia secondo il principio di proporzione fra risorse e funzioni, ma anche sottrarre questa spesa a misurazioni basate sugli EPSAS o quantomeno affiancare agli EPSAS misurazioni BES, che dovrebbero essere quelle sulle quali si stima l'*output* della spesa.

Per le spese discrezionali, invece, può essere immaginato un modello che assicuri un più intenso rigore finanziario e, a livello di Unione, sistemi di rilevazione, valutazione e monitoraggio della spesa che utilizzi metodi e criteri IPSAS/EPSAS. In particolare, per quest'ultima porzione della spesa pubblica, quella discrezionale, può essere sviluppato di un modello di contabilità economico-patrimoniale armonizzata basato su un sistema informativo unico che consenta il monitoraggio della spesa, le rilevazioni degli scostamenti dal sentiero di spesa definito per gli Enti territoriali e le correzioni anche nel senso della riduzione della spesa²⁰⁰. Ma, sia ben chiaro, per la spesa costituzionalmente necessaria il diritto sovranazionale non può avere l'effetto di 'correggere' o di comprimere la spesa ma soltanto di monitorarla e di efficientarla al fine di soddisfare in modo pieno i bisogni.

Non è detto che questi due scenari si pongano in alternativa, anzi, il legislatore dovrebbe assicurare che la disciplina contabile e di bilancio relativa alla finanza regionale e locale sia coerente con entrambi i vincoli²⁰¹.

²⁰⁰ La disciplina della direttiva 2024/1265 e del reg. 2024/1263 impongono il potenziamento di sistemi informativi già esistenti presso la Ragioneria generale dello Stato, in particolare SIOPE+ ed il sistema di tesoreria. Poiché sarà necessario monitorare i flussi di cassa in modo sempre più completo e profondo. Audizione del Ragioniere generale dello Stato B. Mazzotta, nell'ambito dell'*Indagine conoscitiva sulle prospettive di riforma delle procedure di programmazione economica e finanziaria e di bilancio in relazione alla riforma della governance economica europea*, V commissioni riunite di Camera e Senato AC Res. Sten. Seduta n. 6 del 22 maggio 2024, 11-12.

²⁰¹ Nelle Audizioni della presidente dell'UPB e del Ragioniere generale dello Stato emerge invece la prospettiva che questi modelli si pongano in qualche modo in alternativa l'uno con l'altro.

CAPITOLO IV

LE FONTI NAZIONALI DELLA CONTABILITÀ

*Chiara Bergonzini - Guido Rivosecchi**

«La contabilità pubblica è al servizio della collettività»

S. BUSCEMA¹

SOMMARIO: 1. Introduzione. La prospettiva teorico-ricostruttiva delle fonti del diritto nella “rilettura” del pensiero di Salvatore Buscema. – 1.1. I principi costituzionali sul bilancio statale: l’art. 81 della Costituzione. – 2. La stagione della Legge generale di contabilità e della legge finanziaria (1978-2009). L’evoluzione del quadro normativo. – 2.1. La legge n. 468/1978. I profili teorici – 2.2. La legge n. 468/1978. I profili operativi – 2.3. Le novelle a cadenza decennale: la legge n. 362/1988 e la legge n. 208/1999. – 3. La nuova legge generale di contabilità e finanza pubblica: la legge n. 196/2009 – 4. La crisi economico-finanziaria e le riforme nazionali: la legge cost. n. 1/2012 e la legge n. 243/2012. – 5. Il coordinamento della finanza pubblica. Dal Patto di stabilità interno al pareggio di bilancio – 6. L’armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci. – 7. La frammentazione della disciplina: la stagione dei decreti legge e delle emergenze globali. Il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR).

1. Introduzione. La prospettiva teorico-ricostruttiva delle fonti del diritto nella “rilettura” del pensiero di Salvatore Buscema

Rileggere l’evoluzione delle fonti nazionali sulla contabilità e finanza pubblica alla luce del pensiero di Salvatore Buscema, a quarantacinque an-

* Ricercatrice *Senior* in Diritto costituzionale, Università di Macerata – Professore ordinario di Diritto costituzionale, Università di Padova. Il contributo è frutto della riflessione comune e della stretta collaborazione tra i due autori; ad ogni modo, i paragrafi 2.3, 3, 4, 5, 6 e 7 sono da attribuire a Chiara Bergonzini; i paragrafi 1, 1.1, 2, 2.1 e 2.2. a Guido Rivosecchi.

¹ S. BUSCEMA, *Trattato di contabilità pubblica*, Vol. I - *Principi generali*, Milano, Giuffrè, 1979, 87 (da cui anche la citazione che segue immediatamente nel testo). D’ora in poi, per semplicità, si farà riferimento solo al *Trattato* e al numero del Volume citato.

ni dalla pubblicazione del primo Volume del suo *Trattato*, rappresenta un'affascinante sfida intellettuale, che impone in via preliminare la comprensione della prospettiva da cui l'Illustre Autore prendeva le mosse; prospettiva che unisce alla profonda conoscenza del sistema un vivace spirito critico, e che si è tradotta in un'opera, al contempo monumentale ed estremamente dettagliata, imperniata su alcuni concetti fondamentali².

Il primo è la «visione unitaria di tutti i settori della finanza pubblica», che «consente di dare alla contabilità pubblica un respiro capace di seguire ed imbrigliare gli innumerevoli rivoli in cui si snodano i mezzi in vari modi forniti e di pertinenza della collettività»³. Per adottare questa prospettiva è cruciale la «individuazione del rapporto pubblicistico – inverso a quello di imposta – fra la collettività dei cittadini e gli enti impositori; nel quale quadro trovano collocazione e limite gli aspetti tecnici, politici, economici e giuridici della materia».

È il *rapporto pubblicistico inverso a quello di imposta*, dunque, l'architettura su cui poggia la teorica di Salvatore Buscema; teorica che, pur influenzata dalla formazione dell'Autore soprattutto nell'interpretazione della forma di governo, risulta improntata a una visione fortemente democratica della Contabilità pubblica, in quanto rivolta a *tutelare i cittadini-contribuenti* nel rapporto con lo Stato.

² Per motivi di spazio e di coerenza interna del contributo si è scelto di non approfondire in questa sede solo uno dei «fili rossi» del *Trattato*, che pure caratterizza – peraltro con passaggi particolarmente polemici – soprattutto il primo Volume, cioè la rivendicazione dell'autonomia scientifica (e quindi accademica) della contabilità pubblica come materia a sé stante. Ci si limita pertanto a riportarne la definizione, che parte «dal presupposto che per la contabilità pubblica esiste la possibilità di una costruzione scientifica ancorata ad un sistema organico col quale porre a raffronto i singoli aspetti tecnico-giuridici. Soltanto con questa impostazione unitaria può essere evitato il pericolo [...] di non trovare un comune denominatore ad un insieme di argomenti in apparenza non omogenei. Tale esigenza teorica può essere soddisfatta tenendo presente che nella materia finanziaria pubblica – dalla natura complessa e composita – la contabilità pubblica si inserisce per lo studio e l'analisi dei rapporti fra cittadini-contribuenti (o, se si vuole, collettività nazionale nelle sue articolazioni) ed enti pubblici impositori e gestori di pubblico denaro. In base a questa impostazione teorica l'oggetto della contabilità pubblica è costituito dal rapporto pubblicistico fra collettività ed enti pubblici in ordine alla acquisizione e gestione dei mezzi pubblici e conseguente certezza di correttezza»: *Trattato*, Vol. I, 44-45.

³ Ivi, VI, da cui anche la citazione che segue immediatamente nel testo.

La Contabilità è pertanto considerata non soltanto negli aspetti tecnici, ma anche, e in alcuni passaggi soprattutto, dalla prospettiva del legame con la decisione politica. È lo stesso Autore a chiarirlo, analizzando la natura del rapporto citato:

«Trattandosi di un rapporto che interessa la generalità, non individualizzata, dei contribuenti, ci troviamo indubbiamente di fronte ad un problema innanzitutto politico»⁴. Senonché, si legge poco dopo,

«è da rilevare che tale rapporto non è solamente di natura politica, ma anche di natura giuridico-costituzionale. [...] Invero, dal punto di vista giuridico-costituzionale, non è concepibile, in uno Stato di diritto, che l'imposizione tributaria funzioni a senso unico, cioè dallo Stato verso i contribuenti, senza un contemporaneo e conseguenziale rapporto in senso inverso. Se si negasse la esistenza di questo rapporto, non soltanto sarebbero in gran parte vanificate le conquiste politiche, ma si verrebbe addirittura a determinare una situazione di arbitrio peggiore di quella esistente nello Stato assoluto [...]. L'esistenza di questo rapporto, anche se non espressamente, è implicitamente riconosciuta da varie norme costituzionali ricondotte ad unità organica con un non superficiale lavoro di interpretazione»⁵.

In questo quadro non stupisce che il primo riferimento costituzionale menzionato sia l'art. 23 Cost. e la relativa riserva di legge in materia di imposizione patrimoniale⁶: garanzia classica, almeno allora, nei confronti dello strumento legislativo. Né stupisce che, guardando ai soggetti del rapporto, l'Autore qualifichi come «soggetti attivi»

«la generalità dei contribuenti, coloro, cioè, che nel rapporto di imposta sono soggetti passivi. La qualifica di soggetti attivi non è una qualità giuridica riconducibile ai singoli contribuenti [...] ma riguarda i contribuenti complessivamente considerati. [...] Si potrebbe osservare che la qualifica di soggetto attivo dovrebbe comportare il riconoscimento di potestà che non sembrano chiaramente esistenti nel caso in esame. In altri termini, quali diritti comporta tale qualifica? Certo, se si considerano i singoli contribuenti,

⁴ Ivi, 25.

⁵ Ivi, 28-29.

⁶ Cfr. *Trattato*, Vol. I, 29.

bisognerebbe riconoscere la inesistenza di qualsiasi diritto. Senonché, occorre tenere presente che i soggetti attivi non sono i singoli bensì la generalità dei cittadini-contribuenti, la quale ha dei diritti, di natura pubblicistica, consistenti: a) nella effettiva destinazione ai fini pubblici dell'intero gettito tributario; b) nella correttezza di gestione dei mezzi divenuti pubblici dal momento del versamento all'ente impositore. Come si vede, si tratta di diritti di natura pubblicistica, non frazionabili e non azionabili. Potrebbe la natura di questi diritti far ritenere inadeguata la loro disciplina, dal momento che nessuna possibilità è offerta ai contribuenti per farli valere»⁷.

Specularmente, vengono classificati «soggetti passivi»

«in prima approssimazione, i medesimi che nel rapporto d'imposta assumono la qualifica di soggetti attivi. [...]. È da rilevare, al riguardo, che la posizione di preminenza dello Stato, in materia di imposizione tributaria, si riflette sull'obbligo di predisporre gli strumenti giuridici per attuare le predette garanzie nei riguardi dei contribuenti»⁸.

Questi pochi riferimenti testuali consentono già di cogliere due delle caratteristiche fondamentali delle parti del *Trattato* relative alle fonti. Dal lato dei soggetti attivi, il passaggio dalla loro qualificazione all'individuazione dei conseguenti diritti è, come si è visto, immediato. Altrettanto immediata è la critica al sistema esistente innanzitutto sul piano costituzionale e la (come si vedrà, costante) evidenziazione delle ricadute di tale "lacuna" sul funzionamento delle fonti primarie, nonché – cogliendo un tratto che nel tempo è andato peggiorando, sebbene per motivi opposti a quelli individuati (*infra*, par. 2.1) – sui vizi che affliggevano le decisioni sulle finanze pubbliche:

«In un certo senso si può dire, allo stato attuale, che esiste una lacuna, di mancato adeguamento costituzionale, la quale potrà essere colmata se e quando la massa dei cittadini-contribuenti acquisterà coscienza di tale diritto fondamentale. La predisposizione degli strumenti giuridici per la realiz-

⁷ Ivi, 30-31.

⁸ Ivi, 32.

zazione dei predetti diritti, infatti, è nelle linee fondamentali fissata dal Costituente e dovrebbe essere concretamente attuata dal legislatore ordinario. Senonché, l'insufficienza delle norme costituzionali per costringere il legislatore ordinario a comportamenti positivi, non può essere colmata che mediante lo strumento alquanto complesso della revisione costituzionale – cosa assai difficile a realizzarsi per la materia in esame fino a quando il problema non maturerà nella coscienza della maggioranza dei cittadini e delle correnti politiche dai medesimi sostenute – in quanto l'inerzia del legislatore ordinario allo stato attuale non può essere sindacata giuridicamente, ma solo politicamente»⁹.

Dal lato dei soggetti passivi, per quanto la teorica faccia perno sul potere impositivo da cui consegue la preminenza dello Stato quale detentore di quel potere sovrano, la perdurante attualità del pensiero di Salvatore Buscema risiede nella costante sottolineatura – a partire appunto dalla fase “definitoria” – del ruolo della finanza pubblica allargata, e nell'attenzione rivolta ai sistemi di coordinamento e armonizzazione dei bilanci (sui quali *infra*, parr. 5-6):

«Nelle linee fondamentali, lo Stato non può limitarsi a sancire tutte le garanzie per le erogazioni di una parte di pubblico denaro, ma deve preoccuparsi di estendere la garanzia a tutti i settori della finanza pubblica. Ovviamente, la generalità della garanzia non vuol dire uniformità di applicazione bensì predisposizione di strumenti giuridici adatti per ciascuna categoria di enti. [...] I soggetti passivi del rapporto che qui ci interessa si trovano, quindi, in una posizione diversa ai fini dell'attuazione delle garanzie nei riguardi della generalità dei contribuenti. Tale diversità di posizione è da porsi in relazione con la natura e col grado di autonomia dei vari enti, in quanto al maggior grado di autonomia fa riscontro una maggiore responsabilità dell'ente sottordinato di attuare le predette garanzie»¹⁰.

Così inquadrata la materia, il filo espositivo del *Trattato* si snoda lungo il rapporto fondamentale appena descritto, prendendo in esame prima i

⁹ Ivi, 30-31.

¹⁰ Ivi, 32-33.

soggetti e le relazioni tra gli stessi, poi gli strumenti operativi e le garanzie. In ciò l'opera si discosta notevolmente dalla manualistica classica – dalla quale, peraltro, l'Autore prende spesso e criticamente le distanze, anche alla luce dell'obiettivo (a più riprese dichiarato) di emancipare la Contabilità e qualificarla come materia autonoma. Per questo le fonti normative non sono raggruppate all'interno di un capitolo dedicato, ma vengono di volta in volta richiamate in riferimento allo specifico angolo visuale adottato: così, ad esempio, l'art. 81 Cost. è analizzato in particolare nel secondo Volume, dedicato alla *Contabilità dello Stato*; mentre alcune considerazioni sulle disposizioni costituzionali relative alla finanza territoriale, con particolare attenzione all'art. 119 Cost., sono “anticipate” (rispetto all'ordine espositivo più consueto non solo allora, ma anche nelle trattazioni contemporanee) nel primo Volume, dedicato ai *Principi*.

Chi scrive non ambisce nemmeno a lambire l'ampiezza di analisi dell'Autore che va rileggendo, mirando più modestamente a ricostruirne soltanto alcuni tratti fondamentali, e a verificare se e quante delle osservazioni e intuizioni, risalenti a ormai quasi mezzo secolo fa, abbiano trovato conferma nell'evoluzione normativa dei decenni successivi. Pertanto, nelle pagine che seguono si seguirà un ordine più “tradizionale” e sostanzialmente cronologico, muovendo dai principi costituzionali e dalla loro attuazione mediante le fonti primarie.

1.1. *I principi costituzionali sul bilancio statale: l'art. 81 della Costituzione*

Quanto appena rilevato in ordine al metodo emerge in modo paradigmatico partendo dalla Costituzione repubblicana, e in particolare dall'art. 81, la cui analisi è distribuita all'interno del *Trattato* seguendo il percorso “principi - strumenti operativi”. Ecco quindi che il primo principio evocato è quello di copertura finanziaria delle spese (comma 4 della versione 1948): il quale viene in rilievo, si badi, non di per sé, ma in relazione all'obbligazione tributaria, e in particolare nella Sezione dedicata a *Il potere tributario e la garanzia della gestione dei mezzi relativi*¹¹. Da questa prospettiva,

¹¹ «In base al principio chiamato dai francesi della *non affectation*, tutte le entrate dello Stato, a prescindere dalla loro origine, vengono a costituire un fondo unico ed indifferenziato per fronte a tutte le spese contenute nel bilancio statale. [...]. Invero l'unicità della cassa comporta la più completa separazione fra la causa giuridica di una qualsiasi entrata e

«[l]a relazione sovente resa necessaria fra entrate e spese, per l'adempimento del precetto costituzionale della copertura di nuovi oneri nel corso dell'esercizio, merita qualche precisazione. È da tener conto, preliminarmente, che l'obbligo della copertura per le nuove o maggiori spese sta su un piano diverso rispetto alla predisposizione del bilancio, in quanto la copertura è un problema che attiene alla legittimità della norma sostanziale, mentre la predisposizione del bilancio e la relativa approvazione parlamentare, viene effettuata in base al complesso normativo vigente. Da tale separazione deriva che le entrate, anche se indicate come mezzo di copertura in una legge che autorizza l'erogazione di nuove o maggiori spese, una volta affluite al bilancio non conservano alcuna relazione con la singola spesa ma entrano a far parte del complesso delle entrate per essere indistintamente destinate a tutte le spese contenute nel bilancio stesso»¹².

Guardando invece alla parte "operativa", l'art. 81 della Costituzione rileva in quanto contenente i principi costituzionali sulla produzione e approvazione del bilancio dello Stato e, in particolare, sulla definizione dei rapporti tra Parlamento e Governo. Il primo comma dell'art. 81 viene infatti richiamato (nel *Volume II. La Contabilità dello Stato - Parte Seconda. Gli strumenti operativi della contabilità dello Stato - Sezione II. Principi costituzionali del bilancio dello Stato*) per rilevare che

«[l]a funzione di predisposizione del bilancio appartiene al Governo, il quale come responsabile dell'azione amministrativa dello Stato e della gestione del bilancio è in possesso degli elementi di previsione in base alla esperienza dei propri organi [...]. Spetta però al Parlamento la potestà di deliberare il bilancio. Da tale norma costituzionale già si desume che il bilancio [...] de-

quella di una qualsiasi spesa, senza possibilità di condizionare l'una all'altra. [...] A qualche dubbio può dar luogo la validità dell'autonomia dell'obbligazione tributaria in alcuni casi, cioè:

- a) nelle imposte di scopo;
- b) nei tributi parafiscali,
- c) nella relazione resa talvolta necessaria dal precetto costituzionale sulla copertura di nuovi e maggiori oneri durante l'esercizio (art. 81, 4° comma, Cost.).

L'eliminazione di questi dubbi è pregiudiziale per affrontare il problema delle garanzie obiettive nella gestione del pubblico denaro»: *Trattato*, Vol. I, 14-15.

¹² Ivi, 19.

ve essere predisposto e compilato sotto la responsabilità collegiale dell'intero Governo»¹³.

Inevitabilmente condizionata dalle dinamiche della forma di governo di quegli anni¹⁴, l'attenzione dell'Autore si è concentrata sui problemi emergenti dalle prassi di produzione legislativa: in particolare, sull'affievolimento del ruolo di coordinamento del Presidente del Consiglio¹⁵ e sulla posizione di «preminenza dei Ministri finanziari nei confronti delle altre Amministrazioni», rispetto alla quale osservava che «non è di rilevanza costitu-

¹³ *Trattato*, Vol. II, 399.

¹⁴ Tema sul quale il *Trattato* contiene alcune pagine memorabili per ferocia (e attualità) dell'analisi, che verranno per quanto possibile riprese nella parte relativa alle leggi di contabilità pubblica. In questa sede ci si limita a segnalare che, partendo dall'analisi storica del diritto al bilancio, Salvatore Buscema segnalava la profonda mutazione nella percezione stessa dell'importanza della gestione delle finanze pubbliche, sia da parte dei contribuenti sia da parte della classe politica, originata dall'avvento del suffragio universale e dai partiti di massa, unita all'espansione dell'intervento statale nell'economia: «[l]a verità è che, accanto all'evoluzione giuridica in materia finanziaria [...] vi è stata anche una profonda trasformazione nella rappresentanza politica. Infatti, l'estensione dell'elettorato attivo a tutti i cittadini maggiorenni (suffragio universale) ha fatto sì che i parlamentari non fossero più i rappresentanti dei contribuenti come tali, bensì della generalità dei cittadini. È venuto così meno quel rapporto fra elettori (contribuenti) ed eletti, come era stato originariamente configurato. Una ulteriore evoluzione [...] si è avuta con la Costituzione repubblicana: scomparsa la figura del sovrano, quale detentore del potere di imposizione – la quale si opponeva il diritto parlamentare di “consentire” l'applicazione dei tributi e il diritto all'approvazione annuale del bilancio preventivo e del rendiconto – si è ad essa sostituita quella del Parlamento detentore del potere sovrano di imposizione (art. 23 Cost.), nonché del potere di approvare annualmente il bilancio e il rendiconto. [...] La conseguenza principale di questa fusione è un logico e naturale affievolimento della originaria funzione di porre un freno al sovrano nella erogazione di pubblico denaro e nella conseguente imposizione tributaria. E ciò perché, mentre prima vi era separazione e contrapposizione [tra sovrano e rappresentanti] oggi il Parlamento per la seconda funzione, viene ad essere il controllore di sé stesso circa la prima funzione»: *Trattato*, Vol. I, 595-596.

¹⁵ «Come anello di congiunzione fra i due tipi di responsabilità politica – quella individuale e quella collegiale – la stessa Costituzione consente, anzi prescrive, un potere di promozione e di coordinamento dell'attività dei singoli Ministri da parte del Presidente del Consiglio (art. 95, 1° comma, Cost.). Nella legge di cont. gen. e nella prassi, la posizione del Presidente del Consiglio è stata del tutto ignorata. Infatti, la funzione di coordinamento in materia di bilancio – specie come coordinamento della spesa generica – continua ad essere illegittimamente attribuita al Ministro del tesoro, mentre per la gestione una situazione giuridica più conforme al sistema costituzionale dovrebbe maturare in applicazione dell'art. 20 della legge 468/1978»: *Trattato*, Vol. II, 400.

zionale, ma risponde all'esigenza di una visione organica e unitaria della finanza statale. La preminenza del Ministro del Tesoro in materia finanziaria fu riconosciuta fin dagli albori della unificazione nazionale con la riforma del Cavour [...]. Con la riforma del 1869 del Cambray-Digny la posizione del Ministro del Tesoro venne rafforzata a seguito della istituzione della Ragioneria Generale dello Stato posta alle sue dipendenze col compito precipuo di accentrare tutta la contabilità della complessa azienda statale. Tale posizione del Ministero del Tesoro, talvolta unito a quello delle Finanze, è stata conservata e in quale caso rafforzata con le riforme successive. Nulla dice in proposito la Cost. repubblicana del 1947, che rimanda al legislatore ordinario l'organizzazione e le attribuzioni dei singoli Ministeri. Non sarebbe stato, peraltro, logico sancire con una disposizione costituzionale la posizione di un Ministro senza parlare degli altri»¹⁶.

Specificata attenzione viene poi riservata al principio – sempre contenuto nel primo comma dell'art. 81 Cost. – dell'annualità del bilancio¹⁷, non tanto e non solo per la sua rilevanza contabile, quanto in relazione a un «inconveniente» che nel periodo di elaborazione del *Trattato* rappresentava la regola, cioè il ricorso all'esercizio provvisorio (collocato, nella versione originaria dell'articolo, nel secondo comma). In proposito si legge: «[p]er sua stessa natura, l'esercizio provvisorio dovrebbe essere eccezionale, dovendo essere di regola i bilanci approvati entro il 31 dicembre (già 30 giugno) di ogni anno. Senonché quest'ultima ipotesi non sempre si è verificata dalla costituzione dello Stato italiano»¹⁸. Ed è il passaggio successivo a rivelarsi paradigmatico dell'approccio estremamente concreto – nonché, per questo profilo, ancora attuale sul piano procedurale – di Salvatore Buscema ai principi costituzionali:

¹⁶ *Trattato*, Vol. II, 401.

¹⁷ «Requisito fondamentale del bilancio, conseguente alla periodicità naturale del tempo, è quello della annualità, sempre attuato in quasi tutti gli Stati e per l'Italia confermato dall'art. 81 Cost. Dalla annualità scaturisce il concetto di anno finanziario, non sempre coincide con l'anno solare. [...] Va tenuto presente che la legge 1° marzo 1964, n. 62, nel disporre la coincidenza dell'esercizio finanziario con l'anno solare per lo Stato, ha manifestato la tendenza all'adozione della stessa decorrenza per tutti gli enti pubblici»: *Trattato*, Vol. II, 404.

¹⁸ Ivi, 405. Nella pagina seguente si trovano riassunte le cause che conducevano all'abitudine del ricorso.

«l'art. 81 della Cost. (comma 3° e 4°) ha talmente rivoluzionato la materia del bilancio per i limiti posti al Parlamento, e di conseguenza anche al Governo, che si impone una revisione dei sistemi di presentazione e discussione dei bilanci in Parlamento. Ad ovviare al lamentato inconveniente non sarebbe sufficiente ed opportuno un anticipo della presentazione del progetto di bilancio al Parlamento, perché si verrebbero a formulare le previsioni in epoca troppo lontana dal periodo al quale esse si riferiscono, con evidente poca attendibilità delle previsioni stesse»¹⁹.

Il divieto di introdurre nuove spese e nuovi tributi, su cui si fondava la qualificazione del bilancio come legge formale, e l'obbligo di copertura delle spese (rispettivamente commi 3 e 4 dell'art. 81 nella versione del 1948) non vengono qui, in sostanza, analizzati in quanto tali, ma in relazione al ruolo giocato nella dinamica di produzione/approvazione del documento contabile.

Per concludere provvisoriamente sul punto, si segnala che nel *Trattato* non si trova accenno, in relazione alle fonti, all'art. 97 Cost., diventato cruciale soltanto dopo la revisione costituzionale del 2012 sull'equilibrio di bilancio. Trovano invece ovviamente spazio gli articoli costituzionali relativi agli Enti territoriali: l'art. 117 Cost., sebbene episodicamente menzionato in modo espresso (del resto, anche in questo caso si tratta di un articolo che ha acquisito rilevanza rispetto al tema in esame in un momento storicamente successivo, cioè a seguito della riforma del Titolo V del 2001), è indirettamente chiamato in causa nelle parti relative all'armonizzazione dei sistemi contabili; l'art. 119 Cost. è invece oggetto di notevole attenzione²⁰, rappre-

¹⁹ *Trattato*, Vol. II, 406.

²⁰ E di spietata critica: «[s]ulla necessità del coordinamento anche in senso dinamico della finanza pubblica non vi sono, né vi possono essere dubbi. Le difficoltà cominciano nel momento in cui si voglia individuare il cervello che deve necessariamente stare al centro dell'intero sistema. Su questo punto la situazione nel nostro ordinamento è veramente scoraggiante ed ha addirittura del mostruoso. Infatti, mentre unica è la fonte dell'imposizione e della spesa pubblica (legge dello Stato), il massimo disordine si riscontra per i cicli di gestione delle varie categorie di enti o addirittura di enti di natura simile. [...] Per la verità, da un esame non superficiale delle norme costituzionali si ricava una organicità purtroppo poco chiara nella mente dello stesso Costituente. A ciò si deve aggiungere la negativa volontà politica di mettere ordine nel campo della finanza pubblica per continuare a perseguire nell'ombra dei fini non apertamente confessabili»: *Trattato*, Vol. I, 189.

sentando la base costituzionale dell'autonomia finanziaria (innanzitutto impositiva, nella prospettiva di Salvatore Buscema) degli enti sub-statali e della conseguente necessità di coordinamento delle rispettive scritture contabili. Per l'approfondimento di entrambi si rinvia quindi ai relativi paragrafi (*infra*, parr. 5-6).

2. *La stagione della legge generale di contabilità e della legge finanziaria (1978/2009). L'evoluzione del quadro normativo*

Passando dal livello costituzionale a quello delle fonti primarie, nel *Trattato* si delineano quelle che si potrebbero definire le “linee guida” per la costruzione di una legge di contabilità pienamente corrispondente ai principi costituzionali (e quindi alle esigenze della collettività), basate su quattro elementi fondamentali, l'ultimo dei quali – si anticipa – è un'analitica disamina dell'unica (perché prima nella storia repubblicana) legge generale di contabilità e finanza pubblica che l'Autore ha preso in considerazione nella stesura dell'opera, di cui si dirà nel prossimo paragrafo.

Procedendo con ordine, il primo elemento è squisitamente teorico e discende dalla qualificazione della materia come autonoma, da cui consegue l'osservazione generale per cui «l'oggetto della contabilità pubblica [...] non possa farsi coincidere con il contenuto della legge di contabilità generale dello Stato e con quelle analoghe riguardanti gli altri enti pubblici»²¹.

Da una simile impostazione non poteva che derivare (questo è il secondo elemento) un'incalzante critica alla legislazione vigente:

«Chi volesse trovare nella legge di contabilità generale dello Stato la disciplina del rapporto giuridico in esame resterebbe deluso. E la delusione sarebbe ancora maggiore se volesse ricercarla nelle norme contabili degli altri enti pubblici (territoriali ed istituzionali).

²¹ *Trattato*, Vol. I, 67. Poche pagine più avanti (76) si legge ancora: «il contenuto della contabilità pubblica, in quanto materia con autonoma dignità scientifica, non può essere fatto coincidere con la legge che reca tali norme, in quanto ciò condurrebbe ad una confusione di contenuto rimessa alla mutevole volontà politica e stroncherebbe implicitamente qualsiasi tentativo di autonomia scientifica».

È come se si pretendesse di avere uno sguardo panoramico dal fondo e dai bordi di una vallata: se veramente si vuole essere in grado di ottenere uno sguardo d'insieme bisogna andare sulla vetta del monte dominante. Così è per il rapporto giuridico pubblico fra cittadino-contribuente ed enti pubblici: non si può comprenderlo fermandosi alle singole norme contabili e rifiutandosi di fare la scalata che consenta quello sguardo d'insieme capace di far assumere agli aspetti particolari la giusta proporzione. Infatti, è soltanto da uno sguardo al livello costituzionale che si può avere la visione globale degli strumenti di garanzia obiettiva; scendendo a valle, occorre, poi, verificare se e come gli strumenti stessi siano conformi alla armonia generale nelle singole fattispecie normative»²².

Più nello specifico, lo sfasamento – la «non pedissequa coincidenza»²³ – tra la nozione proposta da Salvatore Buscema e la normativa vigente si manifestava sia con la presenza di norme non strettamente attinenti con la contabilità, sia soprattutto con «obiettive manchevolezze sotto il profilo dell'assenza, nel testo legislativo e regolamentare, di norme di notevole rilevanza per la materia contabile come tale». L'elenco di tali lacune, solo in parte colmate con la legge n. 468/1978, restituisce la misura della lungimiranza dell'Autore: basta un'occhiata per rilevare come esse rappresentino i punti principali di dibattito e sviluppo normativo dei decenni successivi. Seppur a titolo meramente esemplificativo, vengono infatti menzionate:

- «- la disciplina attuativa degli aspetti costituzionali del bilancio statale, della relativa gestione e del sistema di controllo;
- la disciplina della giurisdizione contabile, secondo i principi costituzionali, per tutti i settori della finanza pubblica;
- la disciplina del coordinamento dinamico di tutti i settori della finanza pubblica;

²² *Trattato*, Vol. I, 36.

²³ Ivi, 67, da cui anche la citazione che segue immediatamente nel testo. Merita precisare che «I criteri per valutare l'estraneità o meno di singoli argomenti rispetto alla materia contabile sono da ricercare nella pertinenza per la realizzazione degli strumenti giuridici necessari per attuare la destinazione ai fini pubblici fissati dal legislatore e per la correttezza della relativa gestione» (*ibidem*).

- la fissazione dei principi fondamentali della contabilità pubblica da applicare nei confronti di tutti gli enti e che dovrebbe servire da cornice per la disciplina dei singoli settori;
- la disciplina della gestione e rendicontazione del patrimonio pubblico in tutti i suoi aspetti, con la eliminazione di qualsiasi inammissibile quanto assurdo vuoto»²⁴.

Ulteriore (terzo) profilo su cui il *Trattato* insiste, con richiami disseminati soprattutto nel primo Volume, è quello dell'evoluzione della contabilità statale, tanto strettamente «collegata con la progressiva espansione degli interventi dello Stato nell'economia per il soddisfacimento di sempre nuovi bisogni» da mostrare «un perfetto parallelismo con la evoluzione della finanza statale in finanza pubblica»²⁵. Il punto merita di essere sottolineato perché rappresenta, a posteriori, l'approdo più avanzato delle riflessioni dell'Autore, che ha anticipato di diverse decadi le riforme attuate in Italia – peraltro in buona parte su “pressione” dell'ordinamento europeo²⁶ – solo negli anni 2000. Con ciò non si intende sostenere, ovviamente, che nella storia della legislazione italiana e in quella coeva al *Trattato* mancassero elementi di coordinamento²⁷ (*infra*, par. 2.1), quanto rilevare che le esigenze di allineamento delle scritture contabili e ampliamento dei confini della finanza dallo Stato centrale agli Enti territoriali fosse già rinvenibile nella fase anteriore all'avvento dei c.d. “vincoli esterni” e della crisi dei debiti sovrani, attraverso un'analisi lucida non solo della storia della contabilità²⁸, ma soprattutto delle sue conseguenze, sia giuridiche sia politiche²⁹. Partico-

²⁴ *Trattato*, Vol. I, 67-68.

²⁵ *Ivi*, 45.

²⁶ Per un approfondimento, cfr. G. RIVISECCHI, *L'indirizzo politico finanziario tra Costituzione italiana e vincoli europei*, Padova, Cedam, 2007, *passim*, spec. 43 ss.

²⁷ Viene ad esempio richiamata la legge n. 62/1964, che «a) sancisce il ritorno alla decorrenza dell'esercizio finanziario all'anno solare; b) stabilisce che l'intero bilancio statale sia approvato dal Parlamento con una sola legge; c) prevede una nuova strutturazione del bilancio, su basi economiche e funzionali; d) tenta di estendere, sia pure timidamente, a tutti gli enti pubblici la nuova classificazione delle entrate e delle spese» (*Trattato*, Vol. II, 392).

²⁸ Cfr. *Trattato*, Vol. II, 390-393.

²⁹ *Trattato*, Vol. I, 52: «Sul piano giuridico, le conseguenze possono essere così sintetizzate:

larmente fecondo si rivela, per questi profili, l'approccio imperniato sull'obbligazione tributaria, che ha consentito all'Autore di mettere in rilievo quelle che, decenni dopo, sono state individuate come principali cause del fallimento del c.d. federalismo fiscale (*infra*, par. 5).

2.1. La legge n. 468/1978. I profili teorici

Preceduta da una serie di modifiche settoriali³⁰, la prima legge generale di contabilità e finanza pubblica della storia repubblicana (legge 5 agosto 1978, n. 468, che ha, com'è noto, introdotto la legge finanziaria da approvare in parallelo al bilancio) è oggetto di analitico approfondimento, nel corso del quale Salvatore Buscema evidenzia alcuni punti di forza e individua – di nuovo – le parti che si riveleranno negli anni successivi causa delle principali criticità. Come già anticipato (*supra*, par. 1), l'analisi si sviluppa sul duplice piano dei principi (*Volume I*) e della dinamica della forma di governo (*Volume II*) e, per coglierne le peculiarità, è utile ribadire alcuni

- trasformazione del ruolo del bilancio statale in prevalente strumento di coordinamento dei vari settori della finanza pubblica essenzialmente per il trasferimento di fondi;

- trasformazione della funzione delle Amministrazioni statali in genere, e della Ragioneria Generale in particolare, in relazione ai trasferimenti di competenza della gestione di mezzi provenienti dal bilancio statale, da cui discende un nuovo tipo di rapporti intersoggettivi;

- estensione ed adeguamento del sistema delle garanzie obiettive (controllo e giurisdizione contabile) a tutti gli enti pubblici.

Sul *piano politico*, le conseguenze dell'evoluzione possono essere così sintetizzate:

- articolazione della competenza a gestire pubblico denaro ed altri mezzi pubblici fra diversi enti operanti in regime di autonomia (accentuata, come nel caso delle regioni, fino a comprendere la funzione legislativa) per il perseguimento di fini, egualmente pubblici, secondo propri indirizzi politici;

- accentuazione della funzione del Parlamento di supremo coordinatore di tutti i settori della finanza pubblica (compresa quella delle regioni), da cui discende il potere-dovere di armonizzazione di tutti gli indirizzi politici in un quadro unitario e armonico;

- esigenza di accentuazione della partecipazione della collettività, ai diversi livelli, ad un sempre più efficiente sistema di garanzie obiettive».

³⁰ Oltre alla già menzionata (e più risalente) l. n. 62/1964, il *Trattato* cita la l. n. 48/1967 (che ha disciplinato le attribuzioni del Ministero del Bilancio e della Programmazione economica) e le modifiche «di modesta portata» sulla struttura del bilancio apportate dalla l. n. n. 951/1977 (Vol. II, rispettivamente 392 e 394). Maggiore attenzione è dedicata, per le «notevoli, specie sotto il profilo dei rapporti interorganici tra Governo e Parlamento, innovazioni introdotte», alla l. n. 907/1977: ivi, 393-394.

fattori di contesto. In primo luogo, l'Autore scriveva in vigenza del divieto costituzionale di introdurre con il bilancio nuovi tributi e nuove spese di cui alla versione originaria dell'art. 81 Cost.; in secondo luogo, il *Trattato* si colloca nel pieno della stagione della c.d. centralità del Parlamento, per cui quest'ultimo era considerato la sede naturale delle decisioni di politica economico-finanziaria; in terzo luogo, va ribadita la prospettiva "tributaristica" da cui tutta la riflessione prende le mosse, da cui la preoccupazione di fondo dell'Autore relativa alla tutela dei "soggetti attivi" (cittadini-contribuenti) rispetto a tutti i livelli di governo territoriali e in particolare di quello centrale³¹.

Ecco quindi che, nella prospettiva della finanza pubblica allargata, la neo-introdotta legge finanziaria rappresenta la «legge di coordinamento dinamico tra i soggetti passivi»³², la cui determinazione anche contenutistica non può che spettare al Parlamento: con il risultato (teorico) di renderne cruciale la funzione di controllo³³ e, per questa via, di considerare centrale il ruolo delle procedure parlamentari (*infra*, par. 2.2).

³¹ «Il coordinamento dinamico – al pari di quello statico – deve essere disposto con leggi periodiche. È questa una garanzia fondamentale che il Costituente ha voluto concedere agli enti territoriali, per evitare che il Governo potesse usare la potestà di coordinamento con discriminazione politica. [...] La tendenza a politicizzare gli strumenti di controllo sugli enti locali è, purtroppo, abbastanza evidente nel nostro ordinamento, tuttora lontano dall'adeguamento integrale ai nuovi principi costituzionali. Ma, il problema di fondo non è tanto quello della legge – la quale non è altro che il risultato finale di un procedimento che si profila abbastanza complesso – bensì quello delle procedure parlamentari per l'esame di un materiale notevole, tecnicamente non semplice e politicamente suscettibile del massimo interesse»: *Trattato*, Vol. I, 191, ove si legge anche: «Invero, una discussione periodica in Parlamento, per adottare provvedimenti concreti, sulla finanza regionale e locale, inquadrata nel più ampio contesto della finanza pubblica, da un lato porterebbe alla ribalta gli innumerevoli problemi locali, rendendo estremamente vivace la discussione, mentre, dall'altro, richiederebbe una più adeguata strutturazione del Parlamento e qualificazione dei singoli parlamentari. Questa insufficienza viene già lamentata per il bilancio statale».

³² La definizione deriva da un lato dalla classificazione dei soggetti (*supra*, par. 1), dall'altro dalla distinzione utilizzata dall'Autore secondo cui «come prima approssimazione può dirsi che il coordinamento dinamico debba verificare periodicamente l'effettivo perseguimento dei fini voluti con le leggi organiche e debba dare delle concrete direttive ai vari enti ed organi soggetti al coordinamento stesso» *Trattato*, Vol. I, 191.

³³ «Se da un lato è incontestabile che il Parlamento dedica oggi gran parte del suo tempo alla funzione legislativa (che esercita male anche per la disorganicità delle iniziative e dei lavori) e alla funzione politica (che esercita con disordine e senza porsi mai un quadro organico e completo), è altrettanto incontestabile che il Costituente impone al Parlamento

Non costituivano invece un problema né la qualificazione giuridica del nuovo strumento legislativo, né il suo rapporto con il documento formale di bilancio: «[u]na volta riconosciuto che il coordinamento dinamico debba essere dal Parlamento disposto con legge, occorre stabilire la natura della medesima, nonché i rapporti con la legge di bilancio. In proposito è da tener presente che la legge di coordinamento dinamico – qualunque sia il nome che in concreto si vorrà dare ad essa; ad esempio: “legge finanziaria” (art. 11 legge n. 468/1978) – avrà un contenuto variabile»³⁴, dovendo includere, ad esempio, la determinazione quantitativa degli oneri a carico del bilancio dello Stato o di altri enti pubblici; la ripartizione del gettito di determinati tributi tra gli enti; la determinazione degli obiettivi che i vari enti devono perseguire in ciascun settore dell’entrata e della spesa pubblica. E se questo è il contenuto della legge finanziaria, secondo l’Autore era «evidente che in gran parte essa ha natura sostanziale, mentre in minima parte coincide con talune norme della legge di bilancio»; inoltre, si desumeva, «con sufficiente chiarezza», che i rapporti tra le due leggi «sono analoghi a quelli esistenti fra qualsiasi norma sostanziale e la legge di bilancio», così anticipando l’orientamento di molto successivo della giurisprudenza costituzionale. La Corte costituzionale, infatti, avrebbe soltanto molti anni dopo definitivamente superato la teoria della legge di bilancio come legge meramente formale, che aveva invece originariamente accolto³⁵, affermando che le leggi di bilancio, regionali e statali, «anche attraverso i semplici dati numerici» in esse contenuti, producono «effetti novativi dell’ordinamento»

non soltanto l’esercizio della funzione legislativa, ma anche di quella di controllo politico sul Governo, di controllo e coordinamento di tutta la finanza pubblica. A nostro avviso, pertanto, il problema non è necessario risolverlo con una revisione costituzionale [...] in quanto già la Costituzione vuole che il Parlamento eserciti un complesso di funzioni egualmente rilevanti. Le degenerazioni sono, purtroppo, possibili con qualsiasi sistema normativo. [...] Sicché – a prescindere da una eventuale riforma della struttura del Parlamento – deve ritenersi possibile che il Parlamento si occupi del coordinamento dinamico della finanza pubblica oltre che della funzione legislativa. Il problema è soltanto di buona volontà politica. La verità è che la mancanza di norme di attuazione dell’art. 119 della Costituzione [...] ha condotto alla pressoché totale atrofizzazione di queste funzioni fondamentali del Parlamento»: *Trattato*, Vol. I, 191.

³⁴ Ivi, 193.

³⁵ Cfr. sentt. n. 7 e n. 66 del 1959 e n. 16 e n. 31 del 1961.

esprimendo «scelte allocative di risorse» e devono pertanto essere assoggettate al controllo di costituzionalità alla stregua di ogni altra legge³⁶.

Con la medesima nettezza Salvatore Buscema viene infine a risolvere il problema della copertura: «è appena, qui, il caso di rilevare che l'attuazione concreta del coordinamento renderà inutili – in quanto ne potrà essere fatto lo spostamento dalla legge di bilancio a quella di coordinamento – le ripetute violazioni del 3° comma dell'Art. 81 della Costituzione»³⁷. Tutte le soluzioni appena menzionate rappresentavano, va ribadito, soluzioni teoriche a problemi dogmatici: di tutt'altro stampo è, infatti, il giudizio dell'Illustre Autore riguardo alle soluzioni concretamente individuate con la legge del 1978, rispetto alla quale non mancano vivaci critiche, di cui si dirà qui appresso.

Per tirare le fila sugli aspetti teorici della riforma, va segnalato che il punto cruciale, secondo Buscema, si collocava nella necessità di contemperare le «esigenze di un procedimento di contabilità pubblica adeguato alla continua evoluzione della vita moderna e la necessità, d'altra parte, di tutelare il pubblico denaro mediante un sistema di controlli e di responsabilità al fine di garantire ai cittadini-contribuenti la retta amministrazione», che già avevano impegnato anche il legislatore, sfociando tuttavia non in una riforma organica, ma «in continui ritocchi o rielaborazioni delle norme di contabilità generale»³⁸. Secondo la lettura pacifica in dottrina³⁹, la legge n.

³⁶ Sent. n. 10 del 2016, punto n. 2 del “Considerato in diritto”, con richiami alle sentt. n. 260 del 1990 e n. 188 del 2015.

³⁷ Ivi, 194.

³⁸ *Trattato*, Vol. I, 201, ove si legge anche (202): «[l]a prima esigenza è indubbiamente quella che ha sovente indotto il legislatore a rivedere le norme alla luce dello sviluppo dell'attività statale e soprattutto dei progressi conseguiti dalla tecnica in ogni campo. Il legislatore ha dovuto però tener conto anche della seconda esigenza, dato che un rallentamento del sistema dei controlli sulla finanza pubblica, lungi dal costituirne un'evoluzione, porrebbe le basi per la disgregazione dell'apparato burocratico con pericolo di degenerazione tale da porre in serio pericolo la stessa struttura dello Stato. Il mantenimento dell'equilibrio tra questi due elementi è indispensabile per il normale svolgimento delle pubbliche funzioni mediante l'acquisizione e la erogazione dei mezzi finanziari all'uopo necessari. Ogni qualvolta questo equilibrio risulta turbato [...] sorge la necessità, sentita da tutti e in special modo dai privati che in qualsiasi forma entrano in rapporti con lo Stato, di ristabilire l'equilibrio con una revisione delle procedure contabili e del sistema dei controlli. Purtroppo il problema non sempre viene esaminato con la necessaria obiettività, in quanto si è sovente spinti dai propri interessi o da particolari punti di vista a fare apparire di ostacolo i controlli, che si vorrebbero addirittura eliminati, ovvero a fare apparire gli inconvenienti

468/1978 ha invece affrontato il problema nel suo complesso, cercando di imporre un vincolo di tipo procedurale alle decisioni di politica economico-finanziaria, con particolare attenzione alle procedure parlamentari e ai vincoli e ai condizionamenti reciproci nei rapporti tra Parlamento e Governo.

2.2. *La legge n. 468/1978. I profili operativi*

Per apprezzare appieno l'articolato commento di Salvatore Buscema alla legge n. 468/1978, è opportuno ribadire la prospettiva da cui l'Autore guardava all'evoluzione della forma di governo: tema in parte già accennato, ma le cui principali conseguenze si manifestano proprio in ordine al profilo in esame. Ci si riferisce all'orientamento critico assunto riguardo alla posizione di netta preminenza di cui il Parlamento godeva nel periodo storico di riferimento, riassunta nella formula del «capovolgimento dei rapporti fra potere legislativo e potere esecutivo», di cui era «indice l'art. 81 cost. italiana»⁴⁰, e che poteva «anche essere considerato una “evoluzio-

come un male necessario che deve gravare direttamente sui cittadini che entrano in rapporti con lo Stato e quindi indirettamente sulla generalità dei contribuenti per il maggior costo dei servizi».

³⁹ Cfr., per tutti, P. DE IOANNA, C. GORETTI, *La decisione di bilancio in Italia*, Bologna, il Mulino 2008, 12 e ss.

⁴⁰ *Trattato*, Vol. II, 354, che prosegue: «È però da precisare che l'art. 81 non è la causa del capovolgimento dei rapporti fra Parlamento e Governo, bensì l'effetto, in quanto la norma in esso contenuta venne dettata principalmente al fine egregiamente chiarito dall'on Einaudi [...], secondo cui “l'esperienza ha dimostrato che è pericoloso riconoscere alle Camere tale iniziativa, perché mentre una volta erano esse che resistevano alle proposte di spesa da parte del Governo, negli ultimi tempi è avvenuto che proprio i deputati, per rendersi popolari, hanno proposto spese senza nemmeno rendersi conto dei mezzi necessari per fronteggiarle”. Le cause della constatata inversione dei rapporti fra i due poteri predetti sono da ricercare: a) nella evoluzione della funzione del Parlamento, il quale, nato per limitare e controllare le entrate e le spese del Governo, è diventato in prosieguo più proclive alle spese di quanto non lo fosse il Governo; b) nella estensione del suffragio universale [...] e nella contemporanea trasformazione del sistema elettorale da uninominale a proporzionale; c) nella progressiva dilatazione del campo di intervento dello Stato che da un lato appesantito notevolmente il lavoro parlamentare e dall'altra ha creato degli intrecci di rapporti dei singoli parlamentari col Governo per gli incarichi retribuiti di vario genere ad essi conferiti da quest'ultimo; d) più recentemente, nella “partitocrazia”, che avendo limitato praticamente la libertà di iniziativa dei singoli parlamentari – sottoposti alla ferrea disciplina dei gruppi di appartenenza e quindi dei partiti – ha tolto alla discussione parlamentare gran parte del suo valore, essendo la votazione finale determinata non dalla spontanea vo-

ne”, se non proprio una “degenerazione” del sistema parlamentare»⁴¹. Da tale capovolgimento «sono scaturite delle conseguenze, veramente notevoli per tutto l’ordinamento; conseguenze che in parte si sono già tradotte in norme legislative e in parte hanno travisato la originaria funzione di vecchie istituzioni, come la Corte dei conti, poste a garanzia obiettiva dell’ordinamento giuridico».

In tale prospettiva, della legge n. 468/1978 – sommariamente descritta (per Titoli) ma nel prosieguo analizzata con un livello di dettaglio che in questa sede è possibile solo richiamare⁴² – vengono criticati alcuni aspetti fondamentali: i riflessi sul sistema delle autonomie; la formalizzazione della soluzione adottata nella prassi al problema del ricorso all’esercizio provvisorio⁴³; soprattutto, la soluzione al problema della sistematica elusione del precetto costituzionale sulla copertura.

Riguardo il sistema delle autonomie, la critica principale rivolta alla legge n. 468/1978 deriva dal «macroscopico equivoco» tra Stato-ente e Stato-ordinamento in essa contenuto, a sua volta radicato nella preminenza della Contabilità statale su quella degli enti a finanza derivata. Da ciò sono derivate «soluzioni di dubbia costituzionalità»⁴⁴, che andavano dalla mera estensione delle norme sulla finanza statale agli enti territoriali – per cui «i trasferimenti dei fondi dal bilancio statale ai bilanci degli altri enti vengono visti non in funzione di una articolazione della finanza pubblica, bensì come derivazione dalla finanza statale; e sotto questo profilo formalistico – di utilizzazione strumentale del bilancio statale – anche la finanza delle Regioni si ricollega al bilancio e quindi alla finanza statale; trattasi di una impostazione giuridica alquanto discutibile – per i riflessi sul fondamento costituzionale delle autonomie delle Regioni e degli enti locali» – all’osservazione per cui «il riconoscimento alle Regioni di una funzione di coordinamento di primo grado dei conti degli enti locali con i propri non risulta

lontà di consensi dei singoli parlamentari, bensì di gruppi dirigenti dei partiti, che sono poi i medesimi che hanno concorso alla formazione e al mantenimento in carica del Governo».

⁴¹ *Trattato*, Vol. II, 355, da cui anche la citazione che segue immediatamente nel testo.

⁴² *Ivi*, 395 ss.

⁴³ Ci si limita in questa sede a menzionare il punto, perché la critica era specificamente riferita all’esperienza del bilancio per il 1980, in cui l’esercizio provvisorio era stato autorizzato sulla base della legge n. 674/1979 e della relativa prassi applicativa: cfr. *Trattato*, Vol. II, 409-411.

⁴⁴ *Trattato*, Vol. II, 36.

finalizzato ad un correlativo coordinamento finanziario proprio, ma appare indirizzato unicamente alla visione unitaria e tempestiva del Ministro del tesoro, sia pure per fornire “informazioni” al Parlamento per l’intero settore pubblico»⁴⁵. Osservazioni che, è appena il caso di evidenziarlo, hanno continuato a riecheggiare nella dottrina specialistica ben oltre la soglia degli anni 2000 e che appaiono in buona parte conferenti, ancora oggi, ai tempi del “regionalismo differenziato”.

In riferimento al problema della «persistente e macroscopica elusione del precetto costituzionale sulla copertura»⁴⁶ di cui all’art. 81 Cost., l’Autore, se da un lato riconosce alla legge n. 468/1978 «il merito di una chiarezza per il breve termine», dall’altro lato sottolineava «talune gravi perplessità sulla corretta applicazione di tale norma costituzionale»⁴⁷. L’elenco che segue è tanto attuale da meritare citazione integrale:

- «1) il sistema si basa sul presupposto che la copertura debba essere puntuale soltanto per il primo esercizio, divenendo meno rigida nei limiti di validità del bilancio pluriennale e del tutto inesistente oltre tali limiti temporali; diviene, così, organica e permanente l’elusione del principio fondamentale della corrispondenza qualitativa e quantitativa fra oneri e mezzi per farvi fronte;
- 2) non vengono articolati i fondi speciali ed il bilancio pluriennale in funzione di una necessaria dimostrazione della idoneità a finanziarie spese ultrannuali, pluriennali e permanenti; l’analisi temporale delle entrate e delle spese costituisce la sola via per realizzare una visione chiara del contenuto del bilancio e delle scelte conseguenti; le altre costruzioni di comodo – accolte con evidente compiacimento da certi politici – costituiscono esercitazioni verbali o di fantasia tendenti a mascherare la realtà che non si vuole conoscere a fondo perché non gradita;
- 3) sullo sfondo del sistema, creato dalla legge n. 468, c’è la costante prassi criticata dalla dottrina e condannata dalla Corte costituzionale – di limitare la copertura soltanto all’esercizio in corso, con le deleterie conseguenze sul bilancio dello Stato, sulla finanza pubblica e sull’economia nazionale fin troppo note;

⁴⁵ Ivi, 396-397.

⁴⁶ Ivi, 477.

⁴⁷ Ivi, 478.

- 4) la quantificazione annuale può essere prevista senza limiti temporali – ove si tratti di “intervento o servizi per i quali la continuità e la regolarità dell'erogazione assumono interesse preminente” – senza che a ciò corrisponda un'adeguata copertura; questa, infatti, rimane sempre limitata “nel quadro del bilancio pluriennale”;
- 5) la violazione del precetto costituzionale sulla copertura assume aspetti addirittura macroscopici per le spese che ricadranno sul bilancio in via continuativa e permanente; in tali casi, invero, non può riconoscersi idonea la copertura limitata ai primi tre esercizi – al massimo cinque ove venga adottato un bilancio quinquennale – e per giunta consistente, quasi certamente, in mezzi provenienti dall'indebitamento;
- 6) il nuovo sistema, lungi dal creare i presupposti per una inversione di tendenza in tema di corretta osservazione del precetto costituzionale sulla copertura, tenta di legalizzare l'elusione col beneplacito di una dottrina compiacente pronta a sostenere la validità di [481] scelte ben lontane dall'applicazione del principio della corrispondenza qualitativa e quantitativa fra oneri e mezzi per fronteggiarli e perfettamente gradite alla classe politica della “spesa facile”⁴⁸.

2.3 *Le novelle a cadenza decennale: la legge n. 362/1988 e la legge n. 208/1999*

La legge n. 468/1978 è l'ultimo atto normativo preso in considerazione nel *Trattato*. Di qui in poi, pertanto, si darà conto dell'evoluzione della disciplina evidenziandone sostanzialmente le traiettorie, alla luce delle intuizioni e dei principi elaborati da Salvatore Buscema (*supra*, par. 1). Da questa prospettiva, il ventennio successivo all'approvazione della prima Legge generale di contabilità e finanza pubblica è caratterizzato dalle due riforme della medesima, a cadenza decennale, elaborate ed approvate nel tentativo di porre un argine alle criticità che l'Autore in esame aveva individuato.

Si tratta di una stagione riformatrice particolarmente significativa rivolta a conformare i processi decisionali tra Governo e Parlamento per aumentare la consapevolezza dei loro effetti sulle finanze pubbliche. Gli interventi del legislatore che si sono susseguiti dalla fine degli anni Settanta

⁴⁸ Ivi, 478-480.

alla riforma della legge di contabilità del 2009⁴⁹, scanditi da una sistematica cadenza decennale (dalla legge n. 468 del 1978, alla legge n. 362 del 1988, alle leggi n. 94 del 1997 e n. 208 del 1999) e costantemente “doppiati” da riforme dei regolamenti parlamentari per garantire il simmetrico adeguamento della “sessione di bilancio” alle innovazioni previste, sono rivolte all’attuazione dell’originario quarto comma dell’art. 81 Cost. sull’obbligo di copertura, inteso quale fonte sulla produzione idonea di per sé a fronteggiare – almeno allora si pensava – nuovi o maggiori oneri alle finanze.

La riforma del 1988⁵⁰ affronta la necessità di affinare il rapporto tra i “soggetti passivi” – Parlamento e Governo – su cui soprattutto il primo Volume del *Trattato* faceva perno, cercando di limitare il sovraccarico decisionale che aveva caratterizzato le leggi finanziarie immediatamente successive alla riforma. La razionalizzazione delle procedure passa innanzitutto per l’introduzione del Documento di programmazione economico-finanziaria (DPEF)⁵¹: l’anticipo della definizione degli obiettivi di finanza pubblica avrebbe dovuto costituire «un vincolo esterno, coerente con il sistema costituzionale, alla fase di decisione politica, espressivo dell’indirizzo politico del governo e della sua maggioranza. Vincolo da recepire con atto di autonomia del parlamento e da trasferire dentro la fase di decisione legislativa sui testi presentati dal governo»⁵². Inoltre, sempre allo scopo di alleggerire la decisione di bilancio, vengono introdotte (art. 1, l. 362/1988) le c.d. leggi collegate alla manovra, i cui disegni di legge dovevano essere presentati insieme a quelli di bilancio e finanziaria, entro il 30 settembre di ogni anno. Le altre innovazioni principali riguardano la tipizzazione del contenuto della legge finanziaria (art. 5) e l’introduzione del procedimento di quantificazione delle spese (art. 7), anche nel tentativo di garantire la copertura delle spese pluriennali e a carattere permanente (art. 8).

In sintesi, la legge n. 362 mirava ad incorporare nel procedimento di bilancio, oltre agli elementi contabili (la legge di bilancio viene arricchita con l’introduzione della doppia rappresentazione di spese ed entrate, affiancando al criterio di competenza quello di cassa), un nuovo approccio fon-

⁴⁹ Cfr. legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Legge di contabilità e finanza pubblica).

⁵⁰ Legge 23 agosto 1988, n. 362, *Nuove norme in materia di bilancio e di contabilità dello Stato*.

⁵¹ L. n. 362/1988, art. 3.

⁵² P. DE IOANNA, C. GORETTI, *La decisione di bilancio in Italia*, cit., 14.

dato sulle tecniche previsionali di natura economica. È in questa fase, quindi, che inizia il progressivo rafforzamento del ruolo delle strutture c.d. tecniche e specialmente della Ragioneria generale dello Stato, confermando la preminenza del Ministero (oggi) dell'Economia già segnalato da Salvatore Buscema (v. *supra*, par. 1.1).

Il decennio successivo è caratterizzato dall'ingresso nell'Unione economica e monetaria e dalla necessità di apportare, nel volgere di un biennio, profonde correzioni dei conti pubblici. Sul piano normativo, le due principali novità consistono nella riorganizzazione della struttura del bilancio (l. n. 94/1997⁵³) con la delega tra l'altro per l'introduzione delle unità previsionali di base da portare all'esame del Parlamento, e nella seconda novella della legge generale di contabilità, avvenuta con l. n. 208/1999⁵⁴. Superata la fase di risanamento dei conti, da un lato la legge finanziaria torna ad essere considerata strumento che può contenere misure per la crescita economica: sono autorizzate norme «che comportano aumenti di entrata o riduzioni di spesa, restando escluse quelle a carattere ordinamentale ovvero organizzatorio, salvo che esse si caratterizzino per un rilevante contenuto di miglioramento dei saldi» e «norme che comportano aumenti di spesa o riduzioni di entrata ed il cui contenuto sia finalizzato direttamente al sostegno o al rilancio dell'economia» (art. 2, co. 17). Tali modifiche comportano il ritorno nella «legge di coordinamento dinamico» di contenuti che erano stati spostati nei collegati di sessione. Dall'altro lato, persiste la necessità di tenere sotto controllo la spesa e di evitare il c.d. «assalto alla diligenza»: motivo per cui il contenuto della legge finanziaria viene ulteriormente tipizzato con il divieto – tutt'ora vigente – di norme di delega o di natura ordinamentale (salva l'eccezione appena menzionata) e di interventi di carattere localistico o microsettoriale (art. 2, rispettivamente co. 13 e 17). Sul piano tecnico-contabile, le novità più rilevanti del periodo sono l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale e il rinnovamento delle classificazioni economica e funzionale delle spese, in conformità al Sistema europeo dei conti pubblici (SEC). Prosegue infine il tentativo di rendere la legge di

⁵³ Legge 3 aprile 1997, n. 94, *Modifiche alla legge 5 agosto 1978, n. 468, e successive modificazioni e integrazioni, recante norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio. Delega al Governo per l'individuazione delle unità previsionali di base del bilancio dello Stato*.

⁵⁴ Legge 25 giugno 1999, n. 208, *Disposizioni in materia finanziaria e contabile*.

bilancio più adatta alla fase di approvazione parlamentare, attraverso una maggiore aggregazione delle voci di entrata e di spesa.

3. *La nuova legge generale di contabilità e finanza pubblica: la legge n. 196/2009*

Maturata nel contesto di un decennio segnato, sul piano normativo, dalla riforma del Titolo V della Costituzione e dall'approvazione della legge delega n. 42/2009 sul c.d. federalismo fiscale e, su quello economico, dall'entrata nell'Euro e dalle prime applicazioni del Patto di Stabilità e Crescita, la legge n. 196/2009 rappresenta la prima riforma organica della disciplina generale di contabilità e finanza pubblica, rispetto alla quale si pone in linea di continuità (almeno nella sua versione originaria), ma con alcune importanti innovazioni, che emergono già dalla denominazione dei dieci Titoli di cui il testo è composto⁵⁵.

Le direttrici fondamentali della riforma sono quattro: coordinamento della finanza pubblica; armonizzazione dei sistemi contabili; riforma degli strumenti di governo dei conti pubblici; ridefinizione del sistema dei controlli. Rinviano per i primi due ai paragrafi successivi, sul piano della forma di governo l'obiettivo dichiarato era la ristrutturazione del rapporto tra i "soggetti passivi", attribuendo nettamente la potestà decisionale (e le conseguenti responsabilità) al Governo, e potenziando quella funzione di controllo parlamentare di cui già Salvatore Buscema rilevava la mancanza oltre trent'anni prima.

In questa prospettiva, la ridefinizione del ciclo annuale della decisione di bilancio è prevista dal Titolo III, rubricato *Programmazione degli obiettivi di finanza pubblica*. Il Titolo apre (art. 7) con l'elencazione ed i relativi termini di presentazione dei c.d. «strumenti della programmazione», ovve-

⁵⁵ Rispettivamente: Titolo - I *Principi di coordinamento, obiettivi di finanza pubblica e armonizzazione dei sistemi contabili*; Titolo II - *Misure per la trasparenza e la controllabilità della spesa*; Titolo III - *Programmazione degli obiettivi di finanza pubblica*; Titolo IV - *Monitoraggio dei conti pubblici*; Titolo V - *La copertura finanziaria delle leggi*; Titolo VI - *Il bilancio dello stato*; Titolo VII - *Tesoreria degli enti pubblici e programmazione dei flussi di cassa*; Titolo VIII - *Controlli di ragioneria e valutazione della spesa*; Titolo IX - *Testo unico delle disposizioni in materia di contabilità di stato e di tesoreria*; Titolo X - *Disposizioni finali e transitorie*.

ro: la Relazione sull'economia e la finanza pubblica, che il Ministro dell'Economia deve presentare alle Camere entro il 15 aprile di ogni anno; il disegno di legge di assestamento, da presentare entro il 30 giugno; la Decisione di finanza pubblica (DFP, in sostituzione del DPEF), corredata di una nota tecnico-illustrativa, da presentare alle Camere per le relative risoluzioni entro il 15 settembre; i disegni di legge di stabilità (la nuova "finanziaria") e di bilancio, che costituiscono la manovra di finanza pubblica e devono pervenire al Parlamento entro il 15 ottobre; i disegni di legge collegati (entro febbraio); lo schema di aggiornamento del Programma di stabilità, il cui termine è fissato (art. 9) entro i quindici giorni antecedenti la data di presentazione concordata in sede europea. L'art. 35 prevede, infine, che (c. 1) «Il Ministro dell'Economia e delle Finanze presenta alle Camere, entro il mese di giugno, il rendiconto generale dell'esercizio scaduto il 31 dicembre dell'anno precedente, articolato per missioni e programmi [*come il bilancio*]. Il relativo disegno di legge è corredata di apposita nota preliminare generale»; la disposizione si chiude con un rinvio ai regolamenti parlamentari (c. 4) per la disciplina di modalità e termini «per l'esercizio del controllo, da parte delle Commissioni parlamentari competenti per materia, dello stato di attuazione dei programmi e delle relative risorse finanziarie».

Rispetto al passato, in sostanza, vengono ampliati i contenuti del documento di programmazione (il DFP, art. 10), con l'obiettivo di fornire un maggior numero di informazioni e di stabilire, oltre ai saldi, le linee di raccordo con le procedure europee (art. 9) e con gli enti territoriali (art. 8); in continuità con la struttura della legge n. 468, viene mantenuta la dualità "legge di bilancio-legge sostanziale", ma quest'ultima viene denominata "legge di stabilità". Sul piano dei contenuti, ne viene formalizzata la "linea snella" inaugurata in via di prassi nel 2008⁵⁶, spostando di nuovo gli interventi di riforma sullo strumento dei collegati. Altro elemento rilevante è la proiezione sul triennio della programmazione, che viene recepita anche nella struttura del bilancio, in cui viene introdotta anche in modo stabile la – a tutt'oggi confermata – classificazione funzionale di entrate e spese per "Missioni" e "Programmi".

⁵⁶ Prassi derivante dall'anticipo della manovra economica tramite decreto-legge, il n. 112/2008.

Particolare importanza è attribuita all'attuazione del precetto costituzionale sull'obbligo di copertura, cui è dedicato un apposito Titolo (il V), e al controllo e al monitoraggio della spesa, affidato al Ministero dell'Economia e al suo interno specialmente alla Ragioneria generale dello Stato, il cui ruolo centrale viene così definitivamente formalizzato, peraltro con un'apprezzabile operazione redazionale di "collazione" di poteri che, pur già presenti nell'ordinamento, erano tuttavia disseminati in diversi testi normativi.

In definitiva, obiettivo delle richiamate riforme è quello di "scorporare" determinate decisioni di finanza pubblica, che precedentemente albergavano nella legge di bilancio, per collocarle nella legge finanziaria prima, nei disegni di legge collegati alla manovra finanziaria poi e, successivamente, nella legge di stabilità allo scopo di sottoporle a un più stringente obbligo di copertura finanziaria⁵⁷. Lungo tale direttrice possono essere quindi collocati: l'interpretazione estensiva dell'obbligo di copertura in base al parametro pluriennale (programmazione triennale di bilancio); la determinazione preventiva alla manovra dei saldi-obiettivo mediante la sequenza Documento di programmazione economico-finanziaria/risoluzioni parlamentari di approvazione che indicano la cornice e i limiti alla manovra stessa; il sistema dei saldi – e, in particolare, quello del ricorso al mercato – oggetto di apposita e preliminare deliberazione parlamentare non già per precludere le scelte allocative del Parlamento ma per segnare la misura delle compatibilità finanziarie da preservare nell'esame e approvazione degli emendamenti alla legge di bilancio; sino ad arrivare alla c.d. "copertura allargata" di cui agli artt. 17 e 19, comma 2, della legge n. 196 del 2009, intesa quale specificazione del precetto costituzionale valevole per tutte le leggi, statali e regionali, che comportino oneri per la finanza pubblica allargata, a cui la giurisprudenza costituzionale ha riconosciuto il rango di fonte interposta rispetto all'art. 81 Cost., così assicurando un incisivo sindacato sulle leggi di spesa⁵⁸.

⁵⁷ Per un approfondimento, cfr. G. RIVOSSECHI, *Il bilancio nel diritto pubblico italiano*, in *Nomos. Le attualità del diritto*, n. 3/2020, 16 ss.

⁵⁸ Come successivamente affermato dalla giurisprudenza costituzionale: cfr., tra le tante, sentt. n. 250 del 2013; n. 147 del 2018, punto n. 6 del "Considerato in diritto"; n. 227 del 2019, punto n. 2 "Considerato in diritto"; n. 163 del 2020, punto n. 4 "Considerato in diritto".

Stando a questa – pur sommaria – descrizione, la nuova legge generale di contabilità e finanza pubblica parrebbe finalmente corrispondere alle “linee guida” contenute nel Trattato e già illustrate (*supra*, par. 2), soprattutto per l’analitico raccordo con gli Enti territoriali, per la proiezione pluriennale e per il rafforzamento del ruolo parlamentare. In proposito, merita sottolineare che la prospettiva ampia di Salvatore Buscema individuava elementi di controllo non solo sul piano dei rapporti istituzionali, ma anche su quello contabile in senso stretto. Infatti, commentando la legge n. 468/1978, l’Illustre Autore sottolineava come particolarmente rilevante proprio l’«introduzione del bilancio di cassa, a fianco a quello di competenza, nei rapporti interorganici fra Governo e Parlamento, con rafforzamento della funzione di controllo del secondo, risultando obiettivamente più vincolati i poteri di gestione del primo»⁵⁹.

Le potenzialità della legge n. 196 sono state tuttavia subito ridimensionate, per non dire sopresse, a causa di un duplice ordine di fattori, uno strutturale e l’altro di contesto. A livello strutturale, la legge conteneva molteplici deleghe, risultando pertanto ampiamente lacunosa, al netto dei principi e criteri direttivi, soprattutto sul piano contabile⁶⁰; a livello di contesto, essa è stata approvata nel pieno della crisi economico-finanziaria (avviatasi nel 2008) e, quindi, nella fase immediatamente anteriore alla riforma della *governance* europea e alla revisione costituzionale italiana del 2012. In sostanza, la struttura ad attuazione progressiva si è innestata nel periodo di modifiche più frenetiche della storia recente, con il risultato che, promulga-

⁵⁹ *Trattato*, Vol. II, 516.

⁶⁰ Le deleghe si trovano all’art. 2, per l’adeguamento dei sistemi contabili; all’art. 30, co. 8, per la razionalizzazione, la trasparenza, l’efficienza e l’efficacia delle procedure di spesa relative ai finanziamenti in conto capitale destinati alla realizzazione di opere pubbliche; all’art. 40, per il completamento della revisione della struttura del bilancio dello Stato (art. 40); all’art. 42, per il riordino della disciplina per la gestione del bilancio e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa; all’art. 49, per la riforma e il potenziamento del sistema dei controlli di ragioneria e del programma di analisi a valutazione della spesa; all’art. 50, per l’adozione di un testo unico delle disposizioni in materia di contabilità di Stato e di tesoreria (inattuata). Molte di queste deleghe sono state attuate dopo il 2012, in un contesto normativo profondamente modificato dopo la revisione costituzionale (l. cost. n. 1/2012), mentre altre sono rimaste inattuata; tra queste ultime, merita menzione quella prevista dall’art. 50, che delegava al governo l’adozione di un testo unico delle disposizioni in materia di contabilità di Stato e di tesoreria.

ta nel 2009, la legge in esame è stata oggetto di continue correzioni fino al 2016.

4. *La crisi economico-finanziaria e le riforme nazionali: la legge cost. n. 1/2012 e la legge n. 243/2012*

Si è già avuto occasione di sottolineare (*supra*, par. 1) che Salvatore Buscema – pur prendendo le mosse dalla constatazione della carente consapevolezza, da parte dei cittadini-contribuenti, rispetto ai propri diritti nei confronti dei soggetti passivi del *rapporto inverso a quello di imposta* – ritenesse sufficiente, almeno nelle linee fondamentali, la disciplina costituzionale originaria, che avrebbe dovuto essere attuata a livello delle fonti primarie. Ciò che secondo l'Autore mancava, semmai, erano «norme costituzionali per costringere il legislatore ordinario a comportamenti positivi»⁶¹; e, alla fine degli Anni Settanta, Buscema riteneva che tale lacuna non potesse essere colmata

«che mediante lo strumento alquanto complesso della revisione costituzionale – cosa assai difficile a realizzarsi per la materia in esame fino a quando il problema non maturerà nella coscienza della maggioranza dei cittadini e delle correnti politiche dai medesimi sostenute – in quanto l'inerzia del legislatore ordinario allo stato attuale non può essere sindacata giuridicamente, ma solo politicamente».

Le successive vicende repubblicane hanno soltanto in parte realizzato tali auspici. La revisione costituzionale approvata nel 2012 da un lato ha introdotto una serie di vincoli espliciti al legislatore ordinario, ma, dall'altro lato, essa è stata tutt'altro che il frutto di una maturazione della coscienza collettiva, rappresentando piuttosto la reazione italiana al crollo reputazionale derivato dalla crisi dei debiti sovrani (2011) e alle sollecitazioni provenienti dal contesto europeo con le nuove regole di *governance* economica (2011-2013). Non si tratta, infatti, di una revisione costituzionale maturata nel contesto di una riflessione condivisa e consapevole, bensì della risposta

⁶¹ *Trattato*, Vol. I, 30-31, da cui anche la citazione che segue immediatamente nel testo.

a uno *shock* esterno, come ampiamente dimostrato dalle modalità di approvazione sia della legge costituzionale, sia delle fonti attuative conseguenti⁶².

In ogni caso, la legge costituzionale 2012 aprile 2012, n. 1 è composta di sei disposizioni. Le prime quattro apportano modifiche, rispettivamente, agli artt. 81, 97, 117 e 119 Cost. L'art. 5 rinvia per l'attuazione ad una nuova legge approvata «a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera», alla quale sono affidati, tra l'altro, l'introduzione di regole sulla spesa (co. 1, lett. e)), l'istituzione del *Fiscal Council* italiano, oggi Ufficio Parlamentare di bilancio,⁶³ e la disciplina del contenuto della legge di bilancio dello Stato. L'art. 6 disponeva l'applicazione della riforma «a partire dall'esercizio finanziario relativo all'anno 2014».

Guardando al testo, la maggior parte delle modifiche si rinviene nell'art. 81 Cost. Sono rimaste identiche alla versione originaria solo la previsione dell'esercizio provvisorio (spostata dal co. 2 al co. 5) e, con una minima correzione formale⁶⁴, la ripartizione dei poteri tra Parlamento e Governo, insieme all'annualità dei documenti contabili (ora collocate nel co. 4). L'obbligo di copertura delle spese (oggi co. 3), invariato nella sostanza, ha subito due sostituzioni lessicali: il verbo «deve indicare» con «provvede», per conferire maggiore cogenza al principio, e la formula «nuovi o maggiori oneri» invece di «nuove o maggiori spese», con cui è stata accolta la «concezione allargata» dell'obbligo di copertura, che comprende non solo le spese ma anche le riduzioni di entrata⁶⁵.

Venendo alle novità, la prima è l'inserimento al co. 1 della regola dell'«equilibrio tra le entrate e le spese», peraltro con la specificazione che esso deve essere considerato «tenendo conto delle fasi favorevoli e delle fasi

⁶² Sul punto, cfr. C. BERGONZINI, *Parlamento e decisioni di bilancio*, Milano, FrancoAngeli, 2014, spec. 161 ss.; G. RIVOSECCHI, *Il c.d. pareggio di bilancio tra Corte e legislatore, anche nei suoi riflessi sulle regioni: quando la paura prevale sulla ragione*, in *Rivista AIC*, n. 3/2012.

⁶³ Nello specifico, «l'istituzione presso le Camere, nel rispetto della relativa autonomia costituzionale, di un organismo indipendente al quale attribuire compiti di analisi e verifica degli andamenti di finanza pubblica e di valutazione dell'osservanza delle regole di bilancio»: l. cost. n. 1 /2012, art. 5, co. 1, lett. f).

⁶⁴ Consistente nella declinazione al singolare del «bilancio». L'unificazione dei bilanci dei singoli Ministeri in un solo documento risale alla già citata l. n. 62/1964.

⁶⁵ Cfr. A. BRANCASI, *Il principio del pareggio di bilancio in Costituzione*, in *Osservatorio sulle fonti*, rivista on-line, n. 2, 2012, 7.

avverse del ciclo economico». Corollario di tale regola è il divieto esplicito di ricorrere all'indebitamento, temperato dalla possibilità di una duplice deroga: il nuovo co. 2° consente infatti l'accensione di debito «al fine di considerare gli effetti del ciclo economico» oppure, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta, al verificarsi di «eventi eccezionali», individuati dall'art. 5, lett. d) in «gravi recessioni economiche», «crisi finanziarie» e «gravi calamità naturali», rinviandone la specificazione alla legge rinforzata di attuazione. Per questo profilo la revisione costituzionale introduce direttamente nel testo della Carta fondamentale il vincolo alla conservazione (nel caso dell'Italia, il raggiungimento) di finanze pubbliche «sane» secondo i parametri europei, valutate in una prospettiva dinamica e comprendente le eventualità che possono influenzare l'andamento dei conti pubblici, in situazioni sia ordinarie (l'andamento del ciclo economico), sia straordinarie (il verificarsi di eventi eccezionali). Gli obiettivi di riferimento sono i c.d. Parametri di Maastricht, quindi le dimensioni del debito pubblico e l'incidenza del deficit sul PIL. Proprio per assicurare tale principio, infine, alla legge annuale di approvazione del bilancio viene definitivamente attribuito carattere sostanziale e si estende anche ad essa, come già previsto per tutte le altre leggi di spesa, l'obbligo di copertura.

L'altra grande novità della revisione del 2012 – considerata in dottrina il vero perno della riforma – soddisfa infine uno dei requisiti fondamentali individuati da Salvatore Buscema. Detto requisito costituisce uno dei profili fondamentali del *Trattato* (*supra*, par. 1), cioè il riferimento in Costituzione alla finanza pubblica allargata⁶⁶. Il nuovo co. 1° dell'art. 97 prevede infatti

⁶⁶ «I criteri fin qui seguiti dalla dottrina amministrativistica per la individuazione degli enti pubblici non possono ritenersi sufficienti essenzialmente a causa della ristrettezza dell'angolo visuale di ciascun criterio che non consente di coprire l'intera area pubblica. Riteniamo che la via più efficace per la delimitazione del settore pubblico – e, quindi, dei soggetti passivi del rapporto in esame – sia quella patrimoniale, pur con le non poche difficoltà da superare.

In tale ampio quadro, riteniamo che la tipologia dei soggetti passivi possa essere così delineata:

- a) soggetti necessariamente passivi, in quanto operanti, per loro natura, con mezzi forniti direttamente o indirettamente dalla collettività;
- b) soggetti che divengono passivi per acquisizione, a seguito della loro attrazione nell'area pubblicistica.

che «Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio e la sostenibilità del debito pubblico».

In tale ultima prospettiva, la riforma ha coinvolto profondamente gli Enti territoriali, sia sul piano del coordinamento della finanza pubblica, sia quello dell'armonizzazione dei sistemi contabili. Per il primo profilo, la l. cost. n. 1/2012 è intervenuta sui co. 1° e 6° dell'art. 119 Cost. Innanzitutto, l'autonomia finanziaria di Regioni, Province, Comuni e Città metropolitane, pur confermata, viene ulteriormente specificata con l'estensione ai rispettivi bilanci del principio dell'equilibrio e con il dovere di «concorrere ad assicurare l'osservanza» dei vincoli europei⁶⁷. Inoltre, la possibilità di ricorrere all'indebitamento (prevista dal co. 6° dell'art. 119 solo per finanziare spese di investimento e talvolta definita *Golden Rule*) viene assoggettata alla «contestuale definizione di piani di ammortamento» e alla condizione «che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio»⁶⁸. Agendo infine sull'art. 117 Cost., l'art. 3 della riforma ha fatto transitare la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» dal terzo al secondo comma, sottraendola perciò alla competenza concorrente per includerla nella competenza esclusiva dello Stato⁶⁹.

I soggetti di cui alla lett. a) sono quelli per i quali tipicamente si riconosce la natura pubblicistica. Essi, infatti, esistono nell'ordinamento giuridico per soddisfare bisogni incontestabilmente pubblici e possono essere distinti in:

- 1) enti a base comunitaria necessaria (Stato, Regioni, Province, Comuni);
- 2) enti a base comunitaria eventuale (Consorti obbligatori, enti con finanza parafiscale);
- 3) enti derivati da quelli comunitari necessari (enti creati e comunque gravitanti sulla finanza o sul patrimonio di ciascun ente comunitario). [...]

Va tenuto presente che i criteri per la individuazione dei soggetti passivi sono strumentali per la demarcazione della contabilità pubblica, con le conseguenze che ne derivano sul piano scientifico e su quello giuridico»: *Trattato*, Vol. I, 125-126.

⁶⁷ Ai sensi dell'art. 4, lett. a), della l. cost. 1/2012, al co. 1 dell'art. 119 («I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa») sono aggiunte le seguenti parole: «nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea».

⁶⁸ L. cost. 1/2012, art. 4, lett. b).

⁶⁹ Per un approfondimento, cfr. G. RIVOCCHI, *Il coordinamento della finanza pubblica: dall'attuazione del Titolo V alla deroga al riparto costituzionale delle competenze?*, in *Il*

Prima di trattare più approfonditamente entrambi i temi appena menzionati (*infra*, parr. 5-6) è opportuno soffermarsi sulla legge n. 243/2012, rubricata *Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione*. Composta di 8 Capi e 21 articoli, la legge costituisce attuazione dell'art. 5 della l. cost. n. 1/2012 e ne dettaglia i principi e criteri direttivi, introducendo: i nuovi vincoli fondamentali della finanza pubblica sia per la finanza statale (artt. 3-6), sia per quella territoriale (artt. 9, 10, 12), sia per le amministrazioni non territoriali (art. 13); il concorso dello Stato al finanziamento dei livelli essenziali e delle funzioni fondamentali degli Enti territoriali in caso di eventi eccezionali (art. 11) il meccanismo di correzione, affidato al Governo e, quindi, al Ministero dell'Economia (artt. 7-8); il nuovo Ufficio Parlamentare di Bilancio (artt. 16-19); un ampliamento delle funzioni di controllo della Corte dei conti ai fini del coordinamento della finanza pubblica e del rispetto dell'equilibrio di bilancio da parte degli Enti territoriali (art. 20).

Menzione separata merita – anche alla luce della trattazione precedente – la nuova struttura della legge di bilancio: eliminato il divieto di introdurre nuove spese e nuovi tributi dalla l. cost. n. 1/2012, la l. n. 243/2012, all'art. 15, recepisce infatti la nuova natura sostanziale dell'atto normativo ed elimina quindi il dualismo legge di bilancio/legge sostanziale (finanziaria - di stabilità) esistente in Italia sin dal 1978, incorporando la parte sostanziale della manovra economica annuale nella prima Sezione della legge di bilancio, mentre il documento contabile in senso stretto ne diventa la Seconda sezione. La disposizione fa espresso riferimento anche alle unità di voto parlamentari (co. 5) e alla necessità che sia il disegno di legge, sia le modifiche normative contenute nella Prima sezione siano accompagnati rispettivamente da una nota tecnico-illustrativa (co. 6) e da relazioni tecniche sulla quantificazione degli effetti recati «da ciascuna disposizione, nonché sulle relative coperture», cui va allegato il prospetto riepilogativo degli effetti sui saldi. Tali prescrizioni rispondono alla necessità di agevolare il controllo parlamentare – confermando così la ripartizione dei poteri tra gli organi costituzionali già introdotta con la l. n. 196/2009 – e la complessiva necessità di garantire il rispetto dei parametri europei.

regionalismo italiano tra giurisprudenza costituzionale e involuzioni legislative dopo la revisione del Titolo V, a cura di S. Mangiameli, Milano, Giuffrè, 2014, 161 ss.

Sul piano della teoria delle fonti, va sottolineato che proprio il rinvio alla normativa europea costituisce la principale caratteristica della legge in esame, disseminata di simili riferimenti in particolare nella parte definitoria (art. 2) e nell'individuazione degli obiettivi di finanza pubblica. Il punto è che questa peculiarità si combina da un lato con il rinvio, non altrettanto frequente ma cruciale sul piano attuativo, specialmente nella parte relativa agli Enti territoriali (artt. 9-13), ad ulteriori atti nazionali (leggi o d.P.C.M.) e, dall'altro lato, con la contemporanea vigenza della legge n. 196/2009, il cui oggetto è sostanzialmente sovrapponibile e che, nonostante sia tecnicamente sotto-ordinata alla l. n. 243/2012 (che è legge rinforzata perché approvazione e modifiche devono essere approvate a maggioranza assoluta dalle Camere), con essa si intarsia per numerosi profili, di nuovo con riferimento alla disciplina degli Enti territoriali. Una parziale armonizzazione tra le due discipline è avvenuta nel 2016, con le leggi n. 163 (per lo Stato) e n. 164 (per gli altri livelli di governo). Ma se si tiene presente che nel frattempo era – *rectius*: avrebbe dovuto essere – *in progress* anche l'attuazione del c.d. federalismo fiscale, di cui alla legge n. 42/2009, emerge chiaramente come il quadro normativo, ben lungi dal raggiungere quella stabilità necessaria ad un ordinato svolgimento dei rapporti inter-istituzionali (per usare la terminologia di Salvatore Buscema), si sia invece ulteriormente complicato, con conseguenze progressivamente più pesanti man mano che ci si allontana dallo Stato centrale, andando verso le “periferie”.

5. Il coordinamento della finanza pubblica. Dal Patto di stabilità interno all'equilibrio di bilancio

Quello relativo ai rapporti tra Stato ed Enti territoriali è il settore dell'ordinamento in cui l'evoluzione del quadro normativo risulta, quantomeno sul piano della sua realizzazione, maggiormente in contrasto con l'impostazione di Salvatore Buscema, che – come già precisato (*supra*, par. 1) – individuava nella «garanzia di destinare integralmente al perseguimento dei fini pubblici l'intero gettito di tutti i tributi, sostanzialmente di tutto il pubblico denaro»⁷⁰ l'oggetto del *rapporto inverso a quello di imposta* su

⁷⁰ *Trattato*, Vol. I, 35.

cui si fonda la teorica in esame. Dalla prospettiva della finanza pubblica allargata, in altra parte dell'opera l'Autore osservava che

«[s]ul piano operativo ai soggetti passivi incombe il dovere di realizzare e far funzionare il sistema delle garanzie obiettive. Si instaurano, in tal guisa, rapporti contabili di vario genere fra i soggetti passivi in relazione alla diversa posizione che ciascun ente o gruppo di enti, occupa nell'ordinamento. I principali rapporti contabili fra i soggetti passivi possono essere così individuati: a) acquisizione di entrate comuni a più enti; b) concessione di contributi ad enti sottordinati; c) finanziamento ad enti per funzioni delegate; d) rapporti patrimoniali fra enti»⁷¹.

Sul piano contabile, questo sistema impediva «allo stato attuale, una chiara visione degli oneri per l'acquisizione delle entrate ed offusca i rapporti fra gli enti impositori, nonché fra questi ed i contribuenti»; mentre «[i]n una sistemazione organica dei rapporti finanziari fra enti pubblici dovrebbe essere eliminata la partecipazione al gettito tributario e sostituita da una chiara ripartizione di tributi autonomi». Dal che la conclusione secondo cui

«anche se gran parte degli interventi pubblici [...] trova ancora nel bilancio statale la fonte finanziaria, iniziale o continua, si fa manifesta l'esigenza della ricerca di nuovi strumenti operativi per il Governo e per il Parlamento; sono, appunto, gli strumenti del coordinamento della finanza pubblica che gli organi responsabili del nostro ordinamento saranno costretti a realizzare, se non vogliono far degradare il nostro Paese al livello del sottosviluppo»⁷².

L'esigenza della definizione di nuovi strumenti operativi ai fini del coordinamento della finanza pubblica ha, in effetti, caratterizzato la storia italiana a partire almeno dal 2009, con l'approvazione della legge delega n. 42 sul c.d. federalismo fiscale e della legge n. 196, entrambe asseritamente contenenti «principi fondamentali del coordinamento della finanza pubbli-

⁷¹ Ivi, 165-166, da cui anche le citazioni che seguono immediatamente nel testo.

⁷² Ivi, 613.

ca”⁷³. Come rilevato in dottrina, il progetto (contenuto in particolare nella l. n. 42/2009) è sostanzialmente fallito a causa delle vicende che hanno condotto nel volgere di tre anni alla revisione costituzionale del 2012, modificando sia il quadro di riferimento, sia – e per molti aspetti soprattutto – l’atteggiamento dei decisori politici statali nei confronti delle autonomie territoriali, sulle quali è stata “scaricata” la maggior parte degli interventi correttivi dei conti nazionali fino al 2016: le intenzioni “federaliste” si sono ribaltate, nella pratica, in vincoli progressivamente più severi per la spesa e in restrizioni dei flussi finanziari statali. Nell’impossibilità di dare compiutamente conto in questa sede dell’evoluzione della disciplina dedicata agli Enti territoriali, ci si limita a segnalarne i tratti principali.

Il primo *corpus* normativo è costituito dalla appena richiamata legge n. 42/2009 (delega) e dai decreti legislativi adottati per la sua attuazione nel biennio 2010-2011. La delega individuava un ambito di intervento significativo, recando disposizioni volte a «stabilire in via esclusiva i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, a disciplinare l’istituzione ed il funzionamento del fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale per abitante nonché l’utilizzazione delle risorse aggiuntive e l’effettuazione degli interventi speciali di cui all’articolo 119, quinto comma, della Costituzione perseguendo lo sviluppo delle aree sottoutilizzate nella prospettiva del superamento del dualismo economico del Paese» (art. 1, co. 1). Il medesimo comma includeva anche la disciplina dei «principi generali per l’attribuzione di un proprio patrimonio a comuni, province, città metropolitane e regioni» e le «norme transitorie sull’ordinamento, anche finanziario, di Roma capitale». Va altresì segnalato che i principi e criteri direttivi (art. 2) erano a loro volta particolarmente articolati (basti vedere l’elenco, dalla lettera *a*) a alla *z*) e con doppia denominazione da *aa*) a *mm*)); così come particolarmente analitiche erano i principi e le regole di coordinamento in relazione ai diversi livelli di governo: i rapporti finanziari tra Stato e Regioni (artt. 7-10); la finanza degli Enti locali (artt. 11-15, con riferimento anche ai sottosistemi finanziari); alcune regole generali per il raggiungimento degli obiettivi sui saldi (artt. 17-18). La normativa è stata completata (2011) da principi e criteri direttivi

⁷³ Cfr. l. n. 42/2009, art. 1, co. 1 (che richiama espressamente l’art. 119 Cost.), e l. 196/2009, art. 1, co. 4 (che richiama espressamente l’art. 117 Cost.).

per gli interventi speciali di cui all'art. 119, co. 5°, Cost (art. 16) e dalle indicazioni per il coordinamento della finanza delle regioni a statuto speciale e delle province autonome (art. 27). Particolarmente soggetta a revisioni, anche recentissime, è la disposizione di cui all'art. 22, inizialmente rubricato *Perequazione infrastrutturale*, modificato a cadenza annuale dal 2020 e destinato a diventare il Fondo perequativo infrastrutturale per il Mezzogiorno (D.L. n. 60/2024). Sul piano istituzionale si replicava la complessità attraverso l'istituzione di organismi dedicati: la Commissione parlamentare per il federalismo fiscale (art. 3); la Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale (art. 4, soppressa nel 2016); la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica (art. 5, che la istituiva entro la Conferenza unificata); l'attribuzione alla Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria ex l. n. 60/1976 dell'ulteriore compito di «effettuare indagini conoscitive e ricerche sulla gestione dei servizi di accertamento e riscossione dei tributi locali, vigilando altresì sui sistemi informativi ad essi riferibili» (art. 6).

Quanto ai decreti attuativi, come anticipato, la maggior parte si concentra tra il 2010 e il 2011: il d.lgs. n. 85/2010 (*Attribuzione a comuni, province, città metropolitane e regioni di un proprio patrimonio, in attuazione dell'articolo 19 della legge 5 maggio 2009, n. 42*); il d.lgs. n. 156/2010 (*Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 24 della legge 5 maggio 2009, n. 42, [e succ. mod.] in materia di ordinamento transitorio di Roma Capitale*)⁷⁴; il d.lgs. n. 216/2010 (*Disposizioni in materia di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard di Comuni, Città metropolitane e Province*); il d.lgs. n. 23/2011 (*Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale*); il d.lgs. n. 68/2011 (*Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario*); il d.lgs. n. 88/2011 (*Disposizioni in materia di risorse aggiuntive ed interventi speciali per la rimozione di squilibri economici e sociali, a norma dell'articolo 16 della legge 5 maggio 2009, n. 42*), il d.lgs. n. 149/2011 (*Meccanismi sanzionatori e premiali relativi a re-*

⁷⁴ A cui si sono aggiunti negli anni successivi il d.lgs. n. 61/2012 (*Ulteriori disposizioni recanti attuazione dell'articolo 24 della legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di ordinamento di Roma Capitale*) e il d.lgs. n. 51/2013 (*Modifiche ed integrazioni al decreto legislativo 18 aprile 2012, n. 61, concernente ulteriori disposizioni di attuazione dell'articolo 24 della legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di ordinamento di Roma Capitale*).

gioni, province e comuni, a norma degli articoli 2, 17 e 26 della legge 5 maggio 2009, n. 42). Menzione separata merita, infine, il d.lgs. n. 118/2011, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi (successivamente modificato dal d.lgs. n. 126/2014), che costituisce l'ossatura fondamentale della relativa materia, oggetto di una delle modifiche derivanti dalla l. cost. n. 1/2012 (di cui si dirà *infra*, par. 7).

Il secondo *corpus* normativo sopra richiamato rientra nella già più volte menzionata “nuova” legge di contabilità e di finanza pubblica, la l. n. 196/2009, il cui art. 1, co. 4 recita: «Le disposizioni recate dalla presente legge e dai relativi decreti legislativi costituiscono principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'articolo 117 della Costituzione e sono finalizzate alla tutela dell'unità economica della Repubblica italiana, ai sensi dell'articolo 120, secondo comma, della Costituzione». In quella disciplina, il coordinamento della finanza pubblica faceva perno sul Patto di Stabilità Interno, introdotto dalla legge di stabilità per il 1999 (l. n. 448/1998), consistente in “pacchetti” di misure che venivano concordate di anno in anno in sede di Conferenza unificata e poi formalizzati nei due atti normativi di cui era allora composta la manovra (legge di bilancio e legge finanziaria, poi legge di stabilità), «per il concorso agli obiettivi di finanza pubblica da parte degli enti territoriali, caratterizzato da stabilità, coerenza, conformità ai parametri europei e rispetto dell'autonomia gestionale degli enti. Sulla base di quanto previsto dal periodo precedente, in coerenza con gli obiettivi nazionali, articolati per sottosettori [...], sono definiti gli interventi necessari per il loro conseguimento distintamente per regioni, province e comuni» (l. n. 196/2009, art. 8, co. 2). Nonostante la denominazione, che intendeva riflettere il metodo della contrattazione permanente in Conferenza, attraverso il Patto di Stabilità Interno sono stati in realtà imposti agli enti territoriali obiettivi di bilancio estremamente rigorosi, importanti riduzioni di entrate (i c.d. “tagli lineari”), rallentamenti dei trasferimenti di risorse da parte dello Stato, meccanismi sanzionatori o aumenti della pressione fiscale “automatici” per gli Enti territoriali in dissesto. Il che ha inevitabilmente aumentato la conflittualità tra Stato e Regioni, che da allora costituisce una quota rilevante del contenzioso costituzionale.

Il Patto di Stabilità interno è stato superato con le riforme del 2012, che come già detto hanno imposto il concorso di tutti i livelli di governo al rag-

giungimento degli obiettivi concordati in sede europea, e in particolare con la l. n. 243/2012, cui è dedicato il cui Capo IV. Le disposizioni sono quattro e, da un lato, riguardano la definizione dell'equilibrio dei bilanci degli enti territoriali (art. 9) e la possibilità per i medesimi di ricorrere all'indebitamento (art. 10); dall'altro lato, disciplinano il concorso dello Stato al finanziamento dei livelli essenziali e delle funzioni fondamentali nelle fasi avverse del ciclo o al verificarsi di eventi eccezionali (art. 11), ma anche il concorso degli enti territoriali alla sostenibilità del debito pubblico (art. 12). L'effettività del concorso è oggi affidata, in via eventuale, alla legge di bilancio (art. 21, co. 1-ter, lett. g), l. n. 196/2009).

Il quadro normativo, già come si è visto particolarmente complesso, è stato quindi ulteriormente complicato dalla sovrapposizione delle discipline, in particolare sulla definizione del saldo a cui riferire il vincolo di bilancio e quindi la nozione stessa di equilibrio finanziario degli enti territoriali⁷⁵. Non solo: nonostante il carattere "ordinamentale" della l. n. 243/2012, che avrebbe dovuto garantire una almeno relativa stabilità, le regole in essa contenute hanno subito nel giro di pochi anni una serie di modifiche: nel 2016 con un intervento normativo *ad hoc* (l. n. 164/2016), e in seguito attraverso disposizioni collocate nell'art. 1 della legge di bilancio (cfr. ad. es. l. n. 145/2018, co. 819-821).

6. *L'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci*

«L'evoluzione della contabilità di Stato in contabilità pubblica è avvenuta in modo convulso per successive stratificazioni e senza un quadro organico di riferimento. Ciò ha determinato una assurda ati-

⁷⁵ Pur non potendo approfondire in questa sede, va almeno accennato il fatto che l'art. 9 della l. n. 243/2012, nella versione originaria, imponeva che ben quattro saldi dei bilanci degli enti territoriali dovessero essere pari a zero o in avanzo, imponendo quindi vincoli pressoché insostenibili; la disciplina è stata semplificata dalla l. n. 164/2016, per cui oggi «[i] bilanci delle regioni, dei comuni, delle province, delle città metropolitane e delle province autonome di Trento e di Bolzano si considerano in equilibrio quando, sia nella fase di previsione che di rendiconto, conseguono un saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali». Sul tema è intervenuta anche la Corte costituzionale, con le sentt. n. 247/2017 e n. 101/2018, a seguito delle quali è stata approvata la modifica di cui alla legge n. 145/2018, menzionata nel testo.

picità nei sistemi contabili con negative ripercussioni sia per una riconduzione ad unità e sia per la corretta applicazione delle garanzie obiettive»⁷⁶.

Questo era il perentorio giudizio espresso da Salvatore Buscema nel *Trattato* riguardo la tenuta dei conti alla fine degli Anni Settanta. L'attenzione alle esigenze della finanza pubblica allargata – che come si è visto (*supra*, par. 1) caratterizza l'opera in esame – ha inevitabilmente condotto l'Autore alla proposta di una serie di «requisiti del sistema unitario», consistenti in: «a) uniforme decorrenza dell'esercizio finanziario; b) uniforme strutturazione dei bilanci; c) uniformità delle norme fondamentali per la gestione dei bilanci; d) uniforme sistema di garanzie obiettive di correttezza della gestione: controllo e giurisdizione contabile»⁷⁷. Va peraltro segnalato che l'uniformità dei bilanci, oltre a costituire «utilissimo strumento per una immediata comparazione del contenuto dei medesimi», si rendeva necessaria «per evitare disparità di trattamento e di posizione nei confronti dei cittadini che entrano in rapporti con i vari enti. A ciò deve aggiungersi l'esigenza che il pubblico denaro venga gestito con uniformità di criteri da tutti gli enti».

Il processo di armonizzazione contabile dei livelli di governo⁷⁸ ha subito un'accelerazione non tanto dopo la revisione del Titolo V della Costituzione, quanto a seguito della sempre più pressante esigenza di garantire il consolidamento dei conti pubblici richiesto a livello europeo. Nel 2006 è stato approvato il d.lgs. n. 170/2006, rubricato *Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici*; ma la tappa fondamentale del percorso è certamente collocabile nel 2009, con le già citate leggi n. 196/2009 (artt. 1 e 2) e n. 42/2009 (art. 2): entrambe qualificano infatti l'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci come «principio» e come «obiettivo», prevedendo la sua attuazione attraverso decreti legislativi delegati che si sono snodati lungo due principali direttrici, riconducibili

⁷⁶ *Trattato*, Vol. I, 88.

⁷⁷ *Trattato*, Vol. I, 172, da cui anche la citazione che segue immediatamente nel testo.

⁷⁸ Iniziato alla fine degli Anni Novanta con la legge delega n. 662/1996, rubricata *Misure di razionalizzazione della finanza pubblica* e i relativi decreti attuativi, tra cui il d.lgs. n. 76/2000 (*Principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni*) e il d.lgs. n. 267/2000, il Testo unico degli enti locali.

l'una ai principi contabili e l'altra agli schemi di bilancio. Nell'impossibilità di approfondire ulteriormente in questa sede, ci si limita a menzionare il principale, cioè il d.lgs. n. 118/2011, recante appunto "*Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42*", che contiene i principi contabili sia generali sia applicati per gli enti territoriali (Tit. I) e per il settore sanitario (Tit. II). Tale decreto è stato oggetto di diverse modifiche⁷⁹ dopo la revisione costituzionale del 2012, che ha particolarmente inciso sul tema in esame attraverso lo spostamento della materia dalla competenza concorrente a quella esclusiva dello Stato, quindi dal terzo al secondo comma dell'art. 117 Cost. Il ricorso massivo a tale competenza da parte del legislatore statale, che l'ha affiancata alla "leva" del coordinamento al fine di stringere i vincoli di bilancio per gli enti territoriali, ha contribuito all'incremento del contenzioso costituzionale.

Ad uno sguardo di insieme, il processo ha prodotto il risultato per cui, essendo stati ripetutamente qualificati come norme interposte nei giudizi di legittimità costituzionale⁸⁰, i principi di armonizzazione dei bilanci sono stati affinati dalla Corte costituzionale, che, se in una prima fase ha avallato la rigidità dei vincoli statali, dalla seconda metà degli Anni Dieci del Duemila ha contribuito in modo deciso a riequilibrare la disciplina, smussando alcuni dei profili più limitanti rispetto alle autonomie territoriali. In ogni caso la materia dell'armonizzazione dei bilanci, una volta transitata alla competenza esclusiva statale, ha ristretto gli "spazi" normativi a disposizione delle Regioni, mentre gli enti sub-statali sono chiamati a soddisfare una pluralità di interessi costituzionalmente rilevanti⁸¹.

⁷⁹ Le più estese si devono al d.lgs. n. 126/2014, che ne contiene espressamente *Disposizione integrative e correttive*, ma a partire dal 2012 numerosissime modifiche sono avvenute tramite decreti-legge e, in alcuni casi, tramite disposizioni contenute nelle leggi sostanziali inserite nella manovra economica.

⁸⁰ Corte cost., sent. n. 6/2017.

⁸¹ Cfr. Corte cost., sentt. n. 6/2016, n. 107/2016 e n. 279/2016.

7. La frammentazione della disciplina: la stagione dei decreti legge e delle emergenze globali. Il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (cenni)

La storia più recente è stata caratterizzata, in generale, dalle c.d. crisi globali (economica e sanitaria) e, sul piano normativo, dal ricorso alla decretazione d'urgenza come tecnica ormai abituale di produzione legislativa. Il fenomeno, ampiamente analizzato in dottrina, si riscontra anche nel settore della Contabilità. Infatti, se si guarda agli aggiornamenti degli atti normativi illustrati, eccezion fatta per le revisioni apportate dalle leggi n. 163 e n. 164 del 2016, tutti gli altri interventi sono stati apportati mediante decreti-legge. Questi ultimi sono intervenuti sia sulla legge generale di contabilità e finanza pubblica (n. 196/2009), sia sulla legge delega sul c.d. federalismo fiscale n. 42/2009, peraltro con una tecnica di novellazione che, sovrapponendosi spesso a modifiche puntuali introdotte tramite le leggi sostanziali rientranti nella manovra economica, rende difficoltosa anche la ricostruzione delle fattispecie⁸². La necessità di far fronte alle emergenze ha quindi fatto premio sull'omogeneità dei testi normativi, che sono stati mo-

⁸² A mero titolo di esempio, si veda la successione degli aggiornamenti alla l. n. 42/2009 (come ricostruita tramite *Normattiva*). Il decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157 nel modificare l'art. 1, comma 34 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità per il 2015) ha conseguentemente disposto (con l'art. 57-*quinquies*, comma 3) la modifica dell'art. 4. Il medesimo decreto, nel modificare l'art. 1, comma 34 della stessa legge, ha conseguentemente disposto (con l'art. 57-*quinquies*, comma 3) la modifica dell'art. 5, comma 1, lettera g).

La legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio per il 2021) ha disposto (con l'art. 1, comma 815) la modifica dell'art. 22, comma 1 e l'introduzione dei commi 1-*bis*, 1-*ter*, 1-*quater*, 1-*quinquies* e 1-*sexies* all'art. 22.

Il decreto-legge 31 maggio 2021, n. 77 ha disposto (con l'art. 59, comma 1) la modifica dell'art. 22, commi 1, 1-*bis*, 1-*ter*, 1-*quater*, 1-*quinquies* e 1-*sexies*. Il medesimo decreto, nel modificare l'art. 1, comma 815 della legge di bilancio per il 2021 (n. 178/2020) ha conseguentemente disposto (con l'art. 59, comma 1) la modifica dell'art. 22, comma 1, alinea.

La legge 29 luglio 2021, n. 108 ha disposto (con l'art. 1, comma 1) la conversione, con modificazioni, del decreto-legge 31 maggio 2021, n. 77.

Il decreto-legge 10 settembre 2021, n. 121, convertito con modificazioni dalla legge 9 novembre 2021, n. 156 ha disposto (con l'art. 15, comma 1) la modifica dell'art. 22, commi 1, 1-*bis*, 1-*ter*, 1-*quater* e 1-*sexies*.

Da ultimo, il decreto-legge 7 maggio 2024, n. 60 ha disposto (con l'art. 11, comma 4) l'abrogazione dei commi 1, 1-*bis*, 1-*quater* e 1-*quinquies* dell'art. 22 e la modifica dell'art. 22, comma 1-*ter*.

dificati in maniera disorganica e frammentata, rendendo impossibile l'individuazione di linee direttive diverse dalla necessità di far fronte alle contingenze che si sono man mano succedute, soprattutto sul versante dei rapporti con gli enti sub-statali.

In tale contesto, fenomeno per certi aspetti peculiare è rappresentato dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR). Infatti, se si guarda al complesso delle fonti primarie ad esso riferibili, a prima vista pare che il rapporto tra leggi ordinarie e decreti-legge sia relativamente equilibrato⁸³; la conclusione cambia, tuttavia, se si guarda alla fase operativa, in cui il «ricorso alla decretazione di urgenza prevale per quasi tutte le scadenze trimestrali»⁸⁴, nonché nel processo di attuazione degli investimenti⁸⁵. Anche se le leggi di bilancio approvate dall'avvento del Piano rientrano, per ovvi motivi, al suo interno, quest'ultimo è insomma divenuto nel periodo post-pandemico l'asse portante delle decisioni di politica economica nazionale ed è, come si è appena visto, caratterizzato da un uso massiccio della decretazione d'urgenza.

Nell'impossibilità in questa sede di approfondire ulteriormente fenomeni di tale vastità, sin dalle loro origini all'attenzione della dottrina, ci si limita a segnalare, in conclusione, che le tendenze più recenti suonano in stridente contrasto con quanto Salvatore Buscema scriveva – peraltro quasi a titolo di precisazione, non potendo immaginare le involuzioni successive del sistema – nel secondo Volume del *Trattato*:

«[d]ata la peculiarità della funzione attribuita al Parlamento per la deliberazione dei bilanci, è da considerare inammissibile la delega al Governo per la deliberazione stessa, in quanto la delega legislativa è ammessa in sostituzione della normale attività legislativa del Parlamento e non per le funzioni speciali espressamente attribuite dalla Costituzione alle Camere sottraendole alla competenza del Governo. Per i medesimi motivi, *non sarebbe possibile* l'approvazione dei bilanci a mezzo di decreti-legge»⁸⁶.

⁸³ SERVIZIO STUDI DEL SENATO, *Dossier n. 4. Le fonti normative primarie di attuazione del PNRR nella XVIII legislatura*, novembre 2022, in *senato.it*.

⁸⁴ Ivi, 18.

⁸⁵ Ivi, 19.

⁸⁶ *Trattato*, Vol. II, 405, corsivo aggiunto.

Vero è che le leggi ordinarie previste dall'art. 81 Cost., e nello specifico il bilancio, sono state formalmente approvate; ma il fenomeno dei decreti-legge presentati nel corso della sessione di bilancio e che concorrono esplicitamente alla definizione della parte sostanziale della manovra, nonché alle sue coperture – nonché per l'attuazione del PNRR, se lo si guarda nella sua valenza di linea di *policy* per l'economia nazionale – paiono rappresentare esattamente ciò che l'Illustre Autore considerava inammissibile in radice. Ciò non soltanto (e non tanto, come si rilevava in apertura: *supra*, par. 1.1) a causa delle ricadute di tali prassi sulle disposizioni costituzionali sulle fonti, quanto a causa degli incisivi riflessi del fenomeno in parola sull'equilibrio tra i poteri. Seppur argomentando sulla previsione dell'esercizio provvisorio, Salvatore Buscema così osservava: «[n]el caso in cui non dovesse essere possibile l'approvazione dei bilanci entro il 31 dicembre [...] è espressamente previsto l'esercizio provvisorio (art. 81, 2° comma) che non può avere, in ogni caso, durata superiore ai quattro mesi. Costituisce veramente una grave deroga al principio, per cui solo dopo la deliberazione parlamentare i bilanci sono esecutivi, la concessione dell'esercizio provvisorio, l'autorizzazione cioè a dare inizio alla gestione del bilancio prima ancora che esso sia stato esaminato e discusso dal Parlamento. E tale deroga è dovuta appunto alla assoluta necessità di non paralizzare la vita dello Stato per la mancanza del bilancio nel nuovo esercizio che comincia dal 1° gennaio»⁸⁷. Alla luce del quadro attuale, particolarmente interessante risulta lo svolgimento successivo, che proseguiva valutando le possibili alternative, e chiudeva con una conclusione che suona, ancora oggi, del tutto attuale:

«[e]videntemente, il Costituente, di fronte alla alternativa, fra dare la possibilità al Governo di rendere esecutivi i bilanci e concedere un'autorizzazione provvisoria, ha preferito adottare la seconda soluzione, che già apparteneva alla nostra prassi costituzionale. In questo modo, infatti, è sempre il Parlamento che concede l'autorizzazione alla gestione del bilancio. È facile considerare che, ove venisse data la possibilità al Governo di rendere esecutivo il bilancio senza l'intervento parlamentare, verrebbe scossa alle fondamenta l'autorità del Parlamento. È interessante notare che neanche nei regimi non

⁸⁷ *Ibidem*, da cui anche la citazione che segue immediatamente nel testo.

parlamentari, in cui il potere esecutivo ha notoriamente la preminenza sugli altri poteri, si ritiene di fare a meno dell'intervento del Parlamento per iniziare la gestione del bilancio».

CAPITOLO V

*Flavio Guella**

I SOGGETTI DOTATI DI AUTONOMIA CONTABILE

SOMMARIO: 1. L'evoluzione dell'idea di autonomia contabile e il suo significato pratico. – 2. L'autonomia contabile degli organi costituzionali. – 3. L'autonomia contabile degli organi di rilevanza costituzionale. – 4. L'autonomia contabile delle Università. – 5. Le altre autonomie contabili atipiche e la loro ammissibilità. – 6. L'autonomia contabile degli organismi ad alto livello di imparzialità.

1. L'evoluzione dell'idea di autonomia contabile e il suo significato pratico

Nell'ambito della definizione dei soggetti passivi del rapporto studiato dal diritto della contabilità pubblica, e per sottolinearne anche la grande varietà di forme¹, il Trattato di contabilità pubblica di Salvatore Buscema affronta – tra gli aspetti organizzativi – il tema ampio dell'autonomia contabile², offrendone un inquadramento a livello di teoria generale dei rapporti inter-organici.

Per autonomia contabile si intende, nella trattazione di Buscema, una “deroga al procedimento contabile generale del rispettivo ente”, evidenziando così il carattere di eccezione e la necessità di ragioni fondative per una tale deviazione dalle modalità gestorie ordinarie. A partire da questo carattere non fisiologico, la trattazione prosegue però evidenziando anche la profonda diversità delle situazioni in cui – in concreto – l'autonomia contabile può manifestarsi. Essa, infatti, presenta “diversi modi di estrinsecazione a seconda della particolare posizione di ciascun organo e delle garan-

* Professore associato in diritto costituzionale, Università di Trento.

¹ S. Buscema, *Trattato di contabilità pubblica*, Giuffrè, 1987, 125 ss.

² S. Buscema, *Trattato di contabilità pubblica*, cit., 145 ss.

zie che l'ordinamento ritenga di poter predisporre per la migliore attuazione dei compiti ad essi affidati".

In particolare, due sono le forme che Buscema prospetta. La prima si sostanzia "nella presenza di un bilancio autonomo distinto da quello generale dell'ente, dal quale trae alimento", forma che a sua volta "può essere graduata sia per le modalità di alimentazione del bilancio autonomo" così come "per la erogazione delle spese a carico del bilancio stesso". Altra forma, radicalmente alternativa, sarebbe invece "rappresentata dal conferimento ai titolari di organi della potestà di attingere le somme, necessarie per il funzionamento, direttamente ed autonomamente dal bilancio generale dell'ente"³. Un bilancio separato (gestito autonomamente), o una autonomia possibilità di gestione di risorse (da un bilancio altrui), sono quindi le due modalità di base in cui si presenta l'autonomia contabile.

Proprio il carattere derogatorio di tale situazione, rispetto ai principi di normale ordinata gestione, fa sottolineare a Buscema come ogni autonomia debba essere "soggetta a limiti esterni che non possono essere valicati senza arrecare un inammissibile turbamento al sistema delle garanzie obiettive", ed individua tali limiti nel "preventivo controllo dell'organo volitivo dell'ente [...] circa la determinazione del complessivo fabbisogno finanziario di ciascun organo", nella "sottoposizione del rendiconto di ciascun organo autonomo al controllo politico dell'organo che ha approvato il finanziamento", o ancora nella "giurisdizione contabile, cui sono sottoposti tutti i funzionari ed agenti che abbiano comunque gestito mezzi finanziari o patrimoniali di pertinenza pubblica".

L'inquadramento del tema tratteggiato nel Trattato presenta così una portata esplicativa generale, idonea a definire le più svariate forme di autonomia che l'ordinamento conosceva, e avrebbe potuto conoscere. Da quelle territoriali (purché, come per il sindaco, rilevanti anche in sé come organi) a quelle funzionali, da quelle connesse ad esigenze costituzionali di espressione della sovranità dei vertici dello Stato a quelle derivanti dalla necessità

³ Si evidenzia a riguardo che "Questa forma di autonomia contabile – che è, obiettivamente, incompatibile con quella del bilancio autonomo – consiste nella deroga al principio generale per il quale a nessun organo, diverso da quello istituzionalmente competente, è dato di impegnare direttamente il bilancio, ma soltanto per il tramite o per delega dell'organo competente".

di salvaguardare l'indipendenza di istituzioni di garanzia. È una nozione con capacità esplicativa sia delle forme di autonomia tradizionali, quali le guarantee connesse alla funzione parlamentare, sia di quelle di più recente emersione, come per le prerogative di entrata e di spesa proprie delle autorità amministrative indipendenti. È una categoria che illustra il significato pratico tanto degli apparati autonomi più vicini ai cittadini, come le istituzioni scolastiche o le camere di commercio, quanto di quelli di livello centrale e dotati di funzioni di mero indirizzo come, ad esempio, per i casi del CNEL o del Consiglio supremo di difesa.

Le categorie di autonomia contabile delineate in tal modo offrono pertanto una guida flessibile con cui interrogarsi sull'estensione, oggi, del potere di darsi regole derogatorie tanto in tema di entrate quanto in materia di spese, così per i profili della gestione come per quelli afferenti ai controlli. Il che garantisce una migliore comprensione della circostanza per cui l'autonomia contabile rappresenti un tratto, essenziale tra gli altri, di una più ampia teoria dell'autonomia di azione, posto che sempre Salvatore Buscema ricorda come non esista "una contrapposizione fra autonomia contabile e autonomia di gestione, in quanto la seconda non è che la forma più accentuata di autonomia contabile, la quale dà luogo [...] ad un bilancio autonomo che deve essere gestito autonomamente dal bilancio generale"⁴.

Allo stesso modo, anche la giurisprudenza costituzionale ha peraltro ricordato che l'autonomia non si esprime solo sul piano normativo, ma anche su quello applicativo, in quanto non può essere ridotta alla potestà degli organi di dettare autonomamente le disposizioni regolamentari che ritengano più opportune per garantire una corretta gestione delle somme affidate ai rispettivi tesoriери, consistendo invece anche nella attivazione di propri rimedi, amministrativi od anche – talvolta – paragiurisdizionali. Per autonomia contabile va quindi intesa sia la potestà di non subordinare al parere di nessun altro organo le decisioni concernenti le spese, sia l'esclusione dall'obbligo del rendiconto giudiziale all'organo appositamente predisposto⁵.

⁴ S. Buscema, *Trattato di contabilità pubblica*, cit., 147 ss.

⁵ Cfr. la giurisprudenza della Corte costituzionale citata di seguito circa l'esenzione da giudizio di conto degli organi costituzionali, ma anche le contestazioni – rimaste a livello di ricorso – riguardo analoga estensione per il CSM (*infra*, par. 2 e 3).

Le forme dell'autonomia sono così molte, e spaziano dall'attingere autonomamente ad un bilancio altrui, fino all'avere un proprio bilancio separato, con una propria organizzazione, proprie regole e procedure, fino al limite dell'essere esonerati da controlli (e giudizi di conto) in quanto abilitati a svolgere internamente – e in modo derogatorio rispetto alle regole generali – l'intera funzione di disciplina, gestione e controllo del ciclo della spesa. Solo un ancoraggio in Costituzione, evidentemente, può legittimare allora una simile deroga, posto che come tale l'autonomia contabile si presenta nell'insegnamento del Trattato. Nella successiva analisi della tematica che qui ci si propone di svolgere si opererà pertanto una ricognizione delle forme di autonomia contabile (non territoriale, posto il carattere interorganico, anziché inter-soggettivo, della nozione da cui si sono prese le mosse)⁶ che il nostro ordinamento ammette, ed ha ammesso nel corso del tempo, esponendone in particolare i contenuti nella prospettiva derogatoria propria della nozione delineata da Salvatore Buscema.

2. L'autonomia contabile degli organi costituzionali

Le Camere del Parlamento rappresentano sicuramente l'archetipo dell'idea più estesa di autonomia contabile, intesa come piena guarentigia. Una garanzia fondata su ragioni costituzionali che assicura uno spazio in cui la gestione delle finanze avviene con regole proprie non vincolate a quelle generali (neppure nei principi), attraverso strutture amministrative non incardinate in sistemi di coordinamento nazionali (se non per la dotazione), e in un'area di spesa pubblica esentata anche dai controlli ordinari, in particolare quelli della Corte dei conti (e persino da quelli di natura giu-

⁶ Nella trattazione del tema dell'autonomia contabile si specifica infatti anche che “questa forma di autonomia fa accostare la posizione degli organi che ne siano dotati a quella degli enti istituzionali che gravitano sugli enti a base comunitaria; senza che, peraltro, quest'ultima possa essere raggiunta, essenzialmente per la presenza, negli enti, della personalità giuridica con tutte le conseguenze che ne discendono, compresa la trasformazione dei rapporti con l'ente generale da interorganici in intersoggettivi” (a sottolineare la diversa posizione concettuale delle autonomie territoriali, che si presentano – nell'ordinamento – come veri e propri soggetti autonomi). Cfr. ancora S. Buscema, *Trattato di contabilità pubblica*, cit., 146 ss.

risdizionale, ovvero il giudizio di conto)⁷. Il bilancio interno di ciascuna Camera, e le relative regole di gestione e controllo, sono quindi espressione dell'autonomia istituzionale che caratterizza i due rami del Parlamento come apparati gestiti in piena deroga alle norme ordinarie di contabilità. Ed è proprio alla loro qualità di organi costituzionali autonomi che si accompagna la massima estensione dell'autonomia contabile, funzionale all'indipendenza del potere legislativo assunta come giustificazione del regime derogatorio.

L'autonomia contabile di Camera e Senato è infatti uno degli elementi che delineano la forma di governo parlamentare. L'autonomia politica si esprime così anche nel suo tradursi in uno *ius gestionis* atipico e difforme dalle regole generali, un'autonomia non solo organizzativa “dei lavori” ma anche finanziaria e contabile nel predisporre i mezzi strumentali a tale lavoro politico e legislativo; autonomia la quale peraltro rappresenta il risultato di un lungo portato storico, che ha fondato l'idea di parlamentarismo anche sull'inviolabilità delle prerogative “pratiche” (gestorie) dell'assemblea. Queste idee di autonomia della politica, alla base dell'evoluzione in senso parlamentare degli ordinamenti, si ritrovano anche nella tradizione italiana, già nella fase preunitaria, e con l'affermarsi del Regno d'Italia tali schemi sono stati pacificamente replicati considerando l'autonomia finanziaria e contabile delle camere come una delle prerogative costituzionali dell'assemblea, fondata (anche se solo indirettamente) nello Statuto albertino⁸.

Già in epoca statutaria il bilancio interno di ciascuna Camera era autonomamente predisposto in “comitato segreto” dai questori, per poi essere approvato in *plenum* senza passaggi governativi o controllo contabile esterno, se non la sanzione regia. La Cassazione nel 1904, negando personalità giuridica ai due rami del Parlamento (in quanto mancanti di patrimoni e

⁷ Sull'autonomia finanziaria del Parlamento cfr., anche per ulteriori riferimenti, R. Miccù, M. Francaviglia, *Autonomia gestionale e finanziaria delle Camere e controllo contabile: qualcosa di nuovo ma dal cuore antico*, in *federalismi.it*, n. 15, 2019, L. Castelli, *Il bilancio delle Camere*, in *Osservatorio sulle fonti*, n. 2, 2018, T.F. Giupponi, *Finanziamento dei gruppi parlamentari, autonomia contabile e regime dei controlli interni nella riforma dei regolamenti di Camera e Senato*, *Questioni contemporanee*, 2016, 275 ss., e M.L. Mazzoni Honorati, *Osservazioni su alcune discusse prerogative parlamentari: l'autonomia contabile e la giustizia domestica*, Giuffrè, 1987.

⁸ Cfr. l'art. 61 dello Statuto Albertino.

scopi separati da quelli dello Stato, nella cui personalità sarebbero pienamente assorbiti), non escludeva comunque il loro *ius agendi* e *ius gestionis*, ma semplicemente ne negava il carattere privatistico e comune, sottolineando invece l'inevitabile imputazione degli effetti direttamente in capo allo Stato. In questo senso, per quanto autonomi, i bilanci delle Camere sono sempre stati considerati parte del bilancio dello Stato, non gestioni separate⁹.

La dotazione delle Camere è anche oggi prevista nel bilancio dello Stato, e le spese del Parlamento risultano conseguentemente iscritte nella contabilità consolidata, in particolare nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze. L'entità della dotazione viene però "semplicemente comunicata"¹⁰ al MEF, da ciascuna Camera, e il Ministero – in ossequio all'autonomia costituzionalmente riconosciuta ai due rami del Parlamento – la inserisce in contabilità senza spazi di contestazione o verifica del fabbisogno dichiarato (e dell'eventuale richiesta di integrazione della dotazione c.d. ordinaria, già accordata in attuazione di richieste di esercizi precedenti)¹¹.

Nell'ordinamento repubblicano il riconoscimento di autonomia alle Camere è fondato dall'art. 64 Cost. soprattutto sulla disponibilità di *interna corporis*, quali fonti proprie, ed anche l'autonomia contabile tende di conseguenza ad essere analizzata prevalentemente nella prospettiva degli appositi regolamenti di contabilità¹². Da questa capacità di autoregolazione derivano peraltro anche apparati amministrativi strumentali in tema contabile, procedure di conto speciali e derogatorie, e un sistema di controllo e giudizio distinto da quello ordinario. Ciò è confermato anche dalla giurispru-

⁹ Cfr. Cassazione 28 giugno 1904, n. 2816.

¹⁰ Cfr. M. Bassetti, *Il bilancio interno, espressione dell'autonomia contabile e finanziaria della Camera dei deputati*, in *Il Parlamento della Repubblica: organi, procedure, apparati*, Roma, 1992, 157 ss.

¹¹ Cfr. l'art. 10, co. 1, del Regolamento di amministrazione e contabilità della Camera dei deputati (RAC), ai sensi del quale: "Il Presidente della Camera ... formula ogni anno al Ministro dell'economia e delle finanze la richiesta della dotazione ordinaria".

¹² Cfr. ad esempio G. Rivosecchi, *Il regolamento di amministrazione e contabilità del Senato della Repubblica: consuetudini vs. regole*, in *Osservatorio sulle fonti*, n. 1, 2008. Sull'equiparabilità dei regolamenti minori a quelli maggiori cfr. N. Lupo, *Una sentenza che fa chiarezza sulle fonti del diritto in tema di vitalizi-pensioni dei parlamentari e che richiama gli organi di autodichia del Senato alle loro responsabilità*, in *Nomos*, n. 1, 2023, 35 ss.

denza costituzionale, posto che gli interventi in materia di autodichia¹³ conducono l'autonomia organizzativa all'esigenza di riservare alle strutture amministrative delle Camere un regime speciale anche per la sua estraneità ai canali rimediali ordinari, salva la disciplina dei rapporti giuridici con soggetti terzi.

Nella logica dell'autoregolazione dell'attività delle Camere è così insita l'idea che regolamenti interni e leggi generali della Repubblica possano insistere sui medesimi oggetti, di modo che il fatto che sia vigente una disciplina generale di contabilità pubblica non escluda la possibilità che i due rami del Parlamento se ne possano legittimamente dare una propria (essendo quello della contabilità un ordinamento tipicamente interno alla PA, con riflessi solo indiretti sui terzi).

La disciplina regolamentare si estende peraltro alle strutture di gestione contabile, non solo alle procedure e ai controlli. Nell'autonomia contabile organizzativa delle Camere – in senso derogatorio della disciplina generalmente vigente – è in particolare evidente la mancanza di separazione tra decisione politica e gestione. Ciò è già chiaro nella giurisprudenza più risalente sulla natura degli atti parlamentari come generalmente politici¹⁴, ma è soprattutto confermato dal fatto che al centro delle procedure di spesa è sempre collocato l'organo politico, senza separazione delle responsabilità gestorie di una dirigenza. Infatti, è il Collegio dei Questori l'organo investito di una competenza generale e residuale in ordine alle decisioni di spesa¹⁵, mentre per le spese più importanti è competente l'organo collegiale supremo della Camera, l'Ufficio di presidenza¹⁶, in entrambi i casi quindi con una decisione sulle scelte di gestione contabile che è ricondotta direttamente al livello politico.

A livello di procedure l'autonomia si esprime poi, sebbene entro lo stanziamento nel bilancio dello Stato in cifra totale, in un proprio autonomo

¹³ Cfr. Corte cost. n. 154 del 1985, n. 120 del 2014 e n. 262 del 2017.

¹⁴ Cfr. Consiglio di Stato, Sez. IV, 9 settembre 1898, in *Il Foro italiano*, XXIII, 105-109.

¹⁵ Lo stesso Collegio dei Questori stabilisce, inoltre, per quali voci di spesa la richiesta di pagamento alla Tesoreria da parte del Servizio competente possa costituire direttamente impegno, senza necessità di ulteriori aggravii, per evitare un eccessivo appesantimento per il livello politico (cfr. l'art. 26, co. 1, RAC)

¹⁶ Cfr. artt. 23-29 del RAC.

progetto di bilancio preventivo e in un proprio conto consuntivo¹⁷. Tali documenti – separati dalla contabilità generale dello Stato – sono predisposti dai Questori e deliberati dal Consiglio di Presidenza, e trasmessi al Presidente della Commissione permanente bilancio che ne riferisce al *plenum* per l'approvazione. Vi è inoltre autonomia nella definizione del procedimento di spesa, articolabile liberamente in forme proprie – nelle fasi che vanno dall'impegno al pagamento – senza costrizioni o obblighi di conformità con principi o regole propri della disciplina nazionale, ed anche in tema di contratti di appalto sussistono regole proprie derogatorie (sebbene debba pur sempre rimanere fermo il necessario rispetto del primato del diritto dell'Unione europea)¹⁸.

Per quanto riguarda infine i controlli contabili esterni sul bilancio delle Camere, derogando alla generale funzione della Corte dei conti – come organo dello Stato-comunità – essi sono esclusi per evitare che il loro esercizio si traduca in forme di interferenza indiretta. Per tutta l'attività di controllo, in particolare, tale esclusione viene fondata sull'interpretazione letterale dell'art. 100 Cost., ai sensi del quale oggetto del controllo contabile è unicamente l'azione del Governo (e della pubblica amministrazione dallo stesso dipendente), dal che resterebbe naturalmente escluso il controllo sulla burocrazia delle Camere.

¹⁷ Cfr. art. 66 del Regolamento generale della Camera e art. 165 del Regolamento del Senato, con disciplina poi specificata dai regolamenti di contabilità.

¹⁸ L'art. 39, RAC prevede, per le procedure ad evidenza pubblica tese all'individuazione del contraente, un rinvio mobile alle "norme dell'Unione europea con diretta efficacia vincolante e, per quanto non diversamente stabilito dal presente regolamento", alle "disposizioni di legge in vigore per i contratti dello Stato". Si dispone poi all'art. 40 la vigilanza del Collegio dei Questori "al fine di garantire l'osservanza dei principi del diritto dell'Unione europea e, segnatamente, il rispetto dei principi di correttezza e trasparenza nella scelta del contraente e di economica ed efficiente esecuzione dei contratti, nonché il rispetto delle regole della concorrenza nelle singole procedure di gara". Va anche segnalato come in passato i rapporti giuridici sorti in seguito a procedure ad evidenza pubblica con soggetti terzi fossero comunque devoluti alla cognizione degli organi dell'autodichia; tuttavia, l'*obiter dictum* contenuto nella sentenza della Corte costituzionale n. 262 del 2017, sui limiti dell'autonomia parlamentare, ha trovato applicazioni nella giurisprudenza amministrativa, posto che i TAR hanno iniziato ad affermare la propria giurisdizione sulle controversie fra terzi e organi parlamentari (cfr. TAR Lazio, sede di Roma, Sez. I, 11 settembre 2018 n. 9268).

L'esclusione della cognizione della magistratura contabile sull'attività di gestione di Camera e Senato, peraltro, è stata ritenuta da sempre anche portato di una regola consuetudinaria la cui estensione va oltre il solo controllo, e coprirebbe anche l'attività degli agenti contabili delle Camere, non tenuti di conseguenza alla resa del conto giudiziale alla Corte dei conti¹⁹. E ciò anche se questa tipologia di interferenza della magistratura contabile è collocata nell'ambito dell'attività giurisdizionale, fondata quindi sull'art. 103 Cost. che non contempla limitazioni alla sola attività del Governo (ed è stata quindi ritenuta legittimamente estesa, ad esempio, anche alla gestione contabile dei consigli regionali)²⁰.

Per le Camere, tuttavia, l'esclusione di una qualunque interferenza prospettabile tramite le funzioni della Corte dei conti è stata ritenuta di portata generale, estesa quindi anche al giudizio di conto dove – a rigore – il destinatario dell'ingerenza sarebbe la persona fisica “agente contabile”, non l'organo in sé (toccato solo indirettamente). La Corte costituzionale ha però confermato un'interpretazione ampia dell'autonomia contabile delle Camere fondata non solo su una lettura combinata degli articoli 64, 100 e 103 della Costituzione, ma anche e soprattutto sull'esistenza di una consuetudine costituzionale di esonero da giurisdizione contabile, valevole anche per Presidente della Repubblica e Corte costituzionale. E più in particolare tali organi godrebbero di tale deroga in quanto la loro “posizione ai vertici dell'ordinamento costituzionale” ne determina una “assoluta indipendenza”; e ciò “anche in materia di spese, poiché esse sono necessarie al funzionamento dell'organo ed un riscontro esterno comprometterebbe il libero

¹⁹ Cfr. P. Carnevale, “A Corte ...così fan tutti?” *Contributo ad uno studio su consuetudine, convenzione e prassi costituzionale nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Diritto Pubblico*, n. 2, 2014, par. 2.3.

²⁰ *Ratio* rinvenibile anche nell'*obiter dictum* della sentenza della Corte cost. n. 110 del 1970, che confermando l'assoggettamento degli agenti dei Consigli regionali al giudizio di conto, lo esclude invece per i soli organi posti al vertice dell'ordinamento. Per vicende e riferimenti più recenti cfr. M.A. Visca, *L'assoggettamento al giudizio di conto degli agenti contabili operanti nei Consigli regionali delle regioni a statuto ordinario*, in *Giustizia civile*, n. 3, 2000, 804 ss. Va notato che la Corte costituzionale anche per le Regioni speciali ha escluso che il regolamento interno del Consiglio, pur se previsto dallo Statuto speciale (quindi in fonte di rango costituzionale), sia idoneo ad escludere il giudizio di conto della Corte dei conti nei confronti degli agenti contabili dell'assemblea regionale (cfr. sentenza n. 209 del 1994).

esercizio delle funzioni politico-legislative o di garanzia costituzionale che gli sono attribuite”²¹.

A partire da queste argomentazioni, la giurisprudenza costituzionale si è quindi consolidata nel disegnare l’idea di autonomia contabile delle Camere come un’esclusione delle stesse non solo dall’applicazione delle regole ordinarie, con loro sostituzione mediante regolamenti propri derogatori, ma anche come una sottrazione dei relativi agenti al controllo. Questo fondando l’eccezione su una “antica prassi costituzionale” che sottrae i tesoriери dei supremi organi costituzionali al giudizio di conto²², seguendo così un’interpretazione che è stata fortemente criticata in quanto si tratterebbe di avallare una consuetudine *contra constitutionem*, in quanto l’esenzione dal giudizio di conto non è compatibile con la lettera dell’art. 103²³; e ciò apparirebbe come un’argomentazione particolarmente irragionevole anche per la possibilità di operare alternativamente il giudizio sull’esonero da giudizio di conto, anche eventualmente per raggiungere il medesimo risultato pratico, difendendo lo stesso esonero attraverso una lettura espansiva delle tutele degli *interna corporis*.

L’esenzione degli agenti contabili degli organi costituzionali dalla giurisdizione contabile non pare infatti poggiare su una mera prassi, ma anche su spazi di autonomia che si manifestano come capacità di autoregolamentazione. In un’ottica di non estensione neppure del giudizio di conto alle Camere, nonostante la lettera dell’art. 103 non sia limitata all’attività del Governo, andrebbe allora valorizzato – del ragionamento della Corte – quel profilo per cui la presenza di un meccanismo di controllo implementato dai regolamenti interni precluderebbe l’attivazione del diverso intervento della Corte dei conti (di tipo giurisdizionale, ma peculiare per la sua cognizione “di conto”). L’art. 103 non risulterebbe così dotato d’immediata operatività in tutti i casi, e pertanto l’espandersi della giurisdizione costituzionalmente attribuita alla Corte dei conti, “lungi dall’essere incondiziona-

²¹ Cfr. Corte cost. n. 143 del 1968, su cui V. Guccione, *Questioni di costituzionalità, legittimazione, rilevanza*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 3, 2, 1970, 209 ss.

²² Cfr. Corte cost. n. 129 del 1981, su cui R. Iannotta, in *Il Foro amministrativo*, n. 9-10, 1, 1981, 1573 ss.

²³ Cfr. R. Miccù, M. Francaviglia, *Autonomia gestionale e finanziaria delle Camere e controllo contabile: qualcosa di nuovo ma dal cuore antico*, cit., in particolare par. 8 e 9.

to, deve considerarsi circoscritto laddove ricorra identità oggettiva di materia”²⁴.

In sostanza, a fronte dell’assenza di controlli esterni occorrono forme di controllo interno definite dai regolamenti²⁵ o, guardando il tema a contrario, l’assenza di controlli esterni si potrebbe fondare sulla legittima presenza di controlli interni – serie ed affidabili – autonomamente implementati. In realtà, tuttavia, nell’ordinamento tutt’oggi vigente presso Camera e Senato in tema di controllo interno rimane centrale il ruolo del Collegio dei Questori, garante del buon andamento, sebbene esista anche un controllo di regolarità contabile specializzato e affidato alla Tesoreria. Più in particolare, è l’ufficio di tesoreria a vigilare sulla regolarità della gestione del bilancio della Camera, compiendo le ispezioni e le verifiche necessarie, ma ciò al fine di preparare poi una relazione semestrale da sottoporre – comunque – ai Questori²⁶. È quindi il Collegio dei Questori a coordinare le attività di vigilanza e controllo, destinate a fornire allo stesso gli elementi conoscitivi, così che il soggetto controllore è individuato nello stesso organo collegiale politico che ha già esercitato rilevanti competenze nella gestione finanziaria, senza una rigorosa alterità soggettiva tra controllante e controllato.

Pur nell’assenza di una separazione di ruoli, anche l’assetto regolamentare e gestorio delle Camere ha peraltro registrato una buona capacità di convergenza rispetto alla recente pressante necessità di razionalizzare e ridurre la spesa, con risparmi determinati da nuove regole su acquisti e affitti, indennità e vitalizzi, retribuzioni e fondi per i gruppi. Così i gruppi sono tenuti ora ad adottare un rendiconto di esercizio da sottoporre a controllo di una società di revisione (oltre che a verifica di conformità da parte del Collegio dei Questori)²⁷, e l’assetto previdenziale è stato riformato – a parti-

²⁴ Cfr. ancora Corte cost. n. 129 del 1981, al punto 3 del considerato in diritto.

²⁵ Cfr. artt. 68-75 del RAC della Camera e artt. 61-67 del RAC del Senato.

²⁶ Sono previste, peraltro, anche relazioni trimestrali al Collegio dei Questori da parte del Segretario generale sull’andamento della gestione. Vi sono poi altri uffici, quali il Servizio amministrazione e l’Ufficio per il controllo amministrativo, che svolgono attività di verifica.

²⁷ Cfr. l’art. 15-ter del Regolamento generale in Senato e l’art. 16-bis del Regolamento della Camera dei deputati.

re dal 2011 – per sostituire il vecchio regime del vitalizio con una previdenza contributiva²⁸.

Sul piano delle spese per il personale amministrativo, nel 2017 è stato istituito il ruolo unico dei dipendenti del Parlamento²⁹, completando la razionalizzazione di spesa avviata nel 2014 tramite tetti alle retribuzioni (che era rimasta di carattere provvisorio)³⁰. Vicenda motivata dal contenimento dei costi che era stata ulteriormente preceduta da quella del contributo di solidarietà sulle c.d. pensioni d'oro, applicato per scelta dell'Ufficio di Presidenza della Camera in coerenza con quanto previsto dalla legislazione nazionale per tutti i comparti del pubblico impiego³¹; intervento rispetto al quale – su contestazione dei dipendenti alla Commissione giurisdizionale per il personale – si era anche sollevata questione di legittimità costituzionale, che aveva portato tuttavia ad una decisione di non fondatezza (posto che la norma statale lasciava comunque autonomia a Camera e Senato circa le modalità con cui raggiungere l'obiettivo di contenimento dei costi)³².

²⁸ Cfr. anche Corte cost. 237 del 2022. Cfr. inoltre L. Diotallevi, *La disciplina dei vitalizi degli ex parlamentari e le oscillazioni della Corte costituzionale in materia di autonomia normativa delle Camere*, in *Giurisprudenza costituzionale*, n. 6, 2022, 2705 ss., G. Cogo, *Autodichia delle Camere Parlamentari nelle controversie per l'annullamento delle delibere afferenti il ricalcolo "ex post" dei "vitalizi" degli ex parlamentari secondo il metodo contributivo?*, in *Lo Stato*, n. 11, 2018, 355 ss., E. Gianfrancesco, *"Vorrei e non vorrei". La Corte costituzionale e l'autodichia sui vitalizi dei parlamentari*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 6, 2022, 2696 ss. e anche E.M. Platania, *Vitalizi traditi. La modifica del trattamento previdenziale dei parlamentari*, in *federalismi.it*, n. 27, 2023, 87 ss.

²⁹ Vicenda su cui c'è stato contenzioso costituzionale fuori dei canali dell'autodichia. La Corte costituzionale attivata per conflitto di attribuzioni lo dichiarava ammissibile con ordinanza n. 91 del 2016, ma con successiva ordinanza n. 57 del 2017 si registrava l'improcedibilità, non essendo stato rispettato il termine perentorio – di 30 giorni dall'ultima notificazione – per il deposito degli atti.

³⁰ Nel 2014 gli Uffici di Presidenza di Camera e Senato approvavano documenti di indirizzo per l'introduzione di tetti massimi alle retribuzioni dei dipendenti, analogamente a quanto previsto dal d.l. n. 66 del 2014. Il Collegio d'appello della Camera dei deputati, con sentenza del 22 dicembre 2015, ha tuttavia affermato la legittimità di tali previsioni a condizione che la loro efficacia sia interpretata come limitata nel tempo, ed in particolare a scadenze al 31 dicembre 2017.

³¹ Cfr. l'art. 1, co. 486 e 487, della legge n. 147 del 2013, applicabile nei confronti dei pensionati delle gestioni previdenziali obbligatorie.

³² Cfr. Corte cost. n. 213 del 2017, su cui A. Lo Calzo, *Il controllo di legittimità costituzionale sugli atti normativi interni di Camera e Senato*, in *Consulta online*, n. 1, 2018, 27 ss.;

L'inquadramento dell'autonomia contabile delle Camere – fondata anche nella consuetudine, e con un'estensione ampia non limitata a regole e procedure proprie, derogatorie di quelle generali, ma pure con spazi di esenzione da controllo e giurisdizione – vale anche per gli altri organi costituzionali. Ciò affermando quindi anche per la Presidenza della Repubblica e la Corte costituzionale una piena capacità di deroga alle logiche del giudizio di conto, attraverso ragionamenti del tutto analoghi a quelli visti nella giurisprudenza costituzionale già citata, che in parte si rivolgeva anche a tali istituzioni³³. Tutti gli organi costituzionali di vertice godono quindi del riconoscimento della più ampia estensione della propria autonomia contabile, tanto organizzativa, quanto procedurale e di controllo, come garantita da regolamenti propri. E allo stesso modo, tutti gli organi costituzionali nella più recente fase storica hanno però autonomamente affrontato un processo di razionalizzazione della propria spesa, posto che i rispettivi bilanci – comunque – partecipano alla definizione del consolidato statale, da cui derivano la propria dotazione.

Il bilancio di previsione del Segretariato generale della Presidenza della Repubblica è così disciplinato dal Regolamento di amministrazione e contabilità³⁴, in cui si prevede che lo schema del bilancio di previsione, corredato del parere del Collegio dei revisori, è approvato – su proposta del Segretario generale – con decreto del Presidente della Repubblica, ed è alimentato dalla dotazione a carico del bilancio dello Stato iscritta in apposito capitolo dello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze, sul quale grava – per scelta autonoma della Presidenza – in un ammontare che si è progressivamente ridotto a partire dall'esercizio 2009³⁵. Analogamente, anche la Corte costituzionale riceve annualmente un contributo sul bilancio statale per le spese di funzionamento, regolate poi da disciplina

L. Castelli, *Il "combinato disposto" delle sentenze n. 213 e n. 262 del 2017 e i suoi (non convincenti) riflessi sull'autodichia degli organi costituzionali*, in *Osservatorio costituzionale*, n. 1, 2018; R. Dickmann, *La Corte costituzionale consolida l'autodichia degli organi costituzionali*, in *federalismi.it*, n. 24, 2017; R. Romboli, *In tema di trattamenti pensionistici e di contributo di solidarietà*, in *Il Foro italiano*, n. 11, 1, 2017, 3217 ss.

³³ Cfr. Corte cost. n. 143 del 1968.

³⁴ Decreto presidenziale 22 dicembre 2016, n. 36/n.

³⁵ Con riduzione della spesa in termini reali pari al 33,80% rispetto ai valori del 2007, tendo conto dell'inflazione.

interna, e di rilievo nel processo di razionalizzazione della relativa spesa è in particolare la recente istituzione di contabilità speciali per distinguere la gestione vincolata dei trattamenti previdenziali, al fine di rendere più trasparente la consistenza delle entrate e delle spese³⁶.

3. *L'autonomia contabile degli organi di rilevanza costituzionale*

La forma più ampia dell'autonomia contabile – garantita ai soli organi costituzionali di vertice, e da cui sarebbero allora ad esempio non beneficiati i consigli regionali³⁷ – non preclude che nella prassi un'autonomia, comunque, ampia sia garantita anche agli organi di mera rilevanza costituzionale. Come è noto, tali organi non sono inseriti nell'apparato amministrativo dello Stato-governo, e quindi non fanno capo allo Stato-amministrazione, bensì direttamente allo Stato-comunità (o Stato-ordinamento), in posizione costituzionale di separatezza rispetto alle Amministrazioni dello Stato, di modo che in sede di disciplina legislativa dei rispettivi assetti sono stati loro riconosciuti ampi margini di autorganizzazione, sconosciuti al plesso “ordinario” della pubblica amministrazione³⁸. Così, in particolare, è stato riconosciuto che il CSM³⁹, il Consiglio di Stato e la Corte dei conti “palesino un livello ordinamentale di autonomia contabile e finanziaria sostanzialmente paritetico, con una equivalenza delle relative previsioni normative di rango primario anche sul piano strettamente lessicale”⁴⁰. L'autonomia funzionale del CSM è stata prevista dal legislatore (art. 5, comma 5, della legge n. 111 del 2007) anche nei riflessi sull'apparato

³⁶ Cfr. la nota al bilancio 2022 in punto di incidenza sul bilancio dello Stato.

³⁷ Cfr. ancora Corte cost. n. 110 del 1970.

³⁸ L'autonomia e l'indipendenza della Corte dei conti di fronte al Governo appaiono ulteriormente rafforzate dal riconoscimento ottenuto anche sul piano internazionale, in relazione alle Dichiarazioni INTOSAI di Lima (1977) e di Città del Messico (2007), entrambe recepite dall'Assemblea generale dell'ONU nel 2011 (risoluzione n. A/66/209 adottata il 22 dicembre 2011) e nel 2014 (risoluzione n. A/69/228 adottata il 19 dicembre 2014).

³⁹ La Corte costituzionale con l'ordinanza n.166 del 2016 ha affermato che la garanzia di indipendenza del CSM trova solo “fondamento implicito” nell'art.104 Cost.

⁴⁰ Corte dei conti, Sezioni riunite di controllo, deliberazione n.1 del 15 febbraio 2018. Con l'articolo 20, commi 32 e 33, della legge 30 dicembre 2023, n.213 (legge di bilancio per il 2024) è stata infine prevista una effettiva autonomia finanziaria della Corte dei conti.

amministrativo a supporto dell'Organo; tale garanzia dovrebbe essere conseguenzialmente estesa anche agli Organi di rilevanza costituzionale. Nei rispettivi testi regolamentari sono adottati variegati livelli di applicazione dei medesimi principi, idonei a indurre nelle rispettive amministrazioni interne diversificati margini di flessibilità nella concreta gestione autonoma delle spese⁴¹.

Si tratta di regolamenti diversi da quelli emanati ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400 in quanto costituiscono espressione diretta dell'indipendenza "di fronte al Governo" riconosciuta dalla Costituzione ai tre Organi di rilevanza costituzionale "tipizzati" dal carattere magistratuale, Organi che risultano così titolari di una potestà regolamentare c.d. "atipica e rinforzata"⁴².

Una forma di estesa potestà regolamentare in materia contabile, accompagnata da modalità organizzative e di controllo della spesa speciali, è accordata anche al Consiglio supremo di difesa (il quale in realtà, sebbene a rilevanza costituzionale, è organo che – da un punto di vista gestionale – opera tramite le strutture del Segretariato generale della Presidenza della Repubblica, così che la sua autonomia può essere considerata un derivato della Presidenza stessa, pur con talune specificità contabili proprie dell'ordinamento della difesa⁴³).

Per quanto riguarda il Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro, esso gode di autonomia contabile potendo disciplinare con propri regolamenti, adottati a maggioranza assoluta, anche la propria attività di bilancio e rendiconto. Il vigente regolamento recante norme per l'organizzazione del bilancio e la contabilità⁴⁴ dispone, in particolare, che il bilancio annuale di previsione sia approvato dall'assemblea sulla base di uno schema predisposto dal segretario generale, da comunicare poi alle Camere entro dieci giorni dall'approvazione e sul quale è prevista un'attività di sorveglianza della gestione del Collegio dei revisori. Oltre a tale controllo interno, sul conto

⁴¹ Corte dei conti, Sezioni riunite di controllo, deliberazione n.1 del 15 febbraio 2018.

⁴² Corte dei conti, Sezioni riunite di controllo, deliberazione n.1 del 15 febbraio 2018.

⁴³ Cfr. d.P.R. 15 marzo 2010, n. 90 (Testo unico delle disposizioni regolamentari in materia di ordinamento militare, a norma dell'articolo 14 della legge 28 novembre 2005, n. 246), libro III, artt. 446 ss. Per puntualizzazioni sulla differenza tra specialità contabile ed autonomia contabile cfr. *infra* par. 5.

⁴⁴ Approvato con d.P.R. 17 agosto 1999, n. 440.

consuntivo è comunque prevista la trasmissione alla Corte dei conti per un controllo esterno⁴⁵.

Anche se è quindi previsto un riscontro sul consuntivo, e ciò per esplicita previsione di legge (a monte del regolamento)⁴⁶, va invece notato che per il CNEL non è disposto nessun controllo sulla gestione⁴⁷, e ciò in esito ad una presa di posizione delle Sezioni riunite in sede di controllo⁴⁸. In tale questione di massima la Corte dei conti ha premesso che, come visto in precedenza, nella giurisprudenza costituzionale un limite “esterno” soggettivo assoluto alla funzione di controllo della magistratura contabile esiste esclusivamente nei confronti degli organi costituzionali. Fatta tale premessa, le Sezioni riunite hanno comunque ritenuto che il controllo sulla gestione risulti non applicabile al CNEL in quanto tale organo è tenuto ad adeguare il proprio ordinamento contabile ai soli principi in materia⁴⁹. Gli organi di rilievo costituzionale non sarebbero infatti comunque del tutto assimilabili alle comuni pubbliche amministrazioni, anche per la tesi soggettiva della sottoponibilità al controllo *ex art. 100* dei soli atti riconducibili al Governo, nonché per la presenza in questi organi – comunque apicali – di canali di controllo alternativi, anche con inserimento di magistrati contabili tra i revisori dei conti⁵⁰.

Per quanto riguarda il CSM, il Consiglio di Stato e la Corte dei conti è stato affermato che tali organi sono soggetti alle varie “disposizioni in materia di finanza pubblica” soltanto allorquando gli stessi siano espressamente menzionati nelle norme di rango legislativo⁵¹.

Per quanto riguarda il sistema della giustizia amministrativa, Consiglio di Stato e TAR godono – a partire dal 2001 – di una vera autonomia contabile⁵², con un bilancio di previsione e un conto a consuntivo approvati dal

⁴⁵ Su tutta questa disciplina cfr. gli artt. 18, 22 e 35 del regolamento.

⁴⁶ La trasmissione del rendiconto del CNEL è prevista dall’art. 21, co. 4, della legge n. 936 del 1986.

⁴⁷ Cfr. l’art. 3 della legge n. 90 del 2014.

⁴⁸ Del. n. 2/SSRRCO/QMIG/19.

⁴⁹ Cfr. i principi di cui al titolo I del d.lgs. n. 165 del 2001, e quelli del controllo sulla gestione *ex art. 3*, co. 4, legge n. 20 del 1994. Cfr. Corte cost. n. 470 del 1997.

⁵⁰ Cfr. anche le Sezioni riunite n. 1 del 2018.

⁵¹ Corte dei conti, Sezioni riunite di controllo, deliberazione n. 1 del 15 febbraio 2018.

⁵² Cfr. l’art. 53-*bis* della legge n. 186 del 1982.

Consiglio di presidenza e poi trasmesso ai Presidenti delle Camere⁵³. Per la Corte dei conti, si prevede⁵⁴ che la stessa deliberi con regolamento le norme concernenti la struttura dei bilanci e la gestione delle spese, e il regolamento vigente⁵⁵ dispone che il progetto di bilancio di previsione sia predisposto dalla direzione generale programmazione e bilancio, sulla base dei criteri formulati dal Presidente e delle indicazioni del segretario generale, per poi essere sottoposto dal segretario generale al parere del consiglio di amministrazione e del collegio dei revisori prima di essere trasmesso al Presidente, che lo approva. Si prevede inoltre un conto consuntivo trasmesso in bozza dal segretario generale al collegio dei revisori per il parere che precede l'approvazione, sempre da parte del Presidente, salva comunque la successiva trasmissione ai Presidenti delle Camere.

Per quanto infine concerne l'estensione dell'autonomia contabile dell'organo di autogoverno della magistratura ordinaria, l'assegnazione e la gestione autonoma dei fondi per il funzionamento è regolata dalla legge, che dispone anche per il riconoscimento di una corrispondente autonomia di regolazione dell'impiego contabile di tali risorse⁵⁶. Il regolamento vigente⁵⁷ dispone che l'attività di gestione si svolge sotto la responsabilità del Comitato di Presidenza, che ne risponde al Consiglio, e si sviluppa sulla base di un bilancio di previsione deliberato dallo stesso CSM su progetto predisposto dal Segretario generale. Allo stesso modo è previsto un rendiconto, approvato dal Comitato di presidenza previa osservazioni del Collegio dei revisori dei conti (cui partecipa anche un presidente di sezione della Corte dei conti, e due ulteriori magistrati contabili o docenti universitari).

⁵³ Dal 2021, in accordo con il MEF, il CNEL nel proprio bilancio di previsione ha adottato la classificazione per funzioni obiettivo COFOG, oltre alla classificazione economica, per assicurare una maggiore comparabilità.

⁵⁴ All'art. 4 della legge n. 20 del 1994.

⁵⁵ Regolamento 31 ottobre 2012 concernente la disciplina dell'autonomia finanziaria della Corte dei conti (delibera n. 136 del Consiglio di presidenza nell'adunanza del 2-3 ottobre 2012). È abrogato il regolamento approvato con deliberazione delle sezioni riunite del 14 dicembre 2000, n. 1/DEL/2001, di modifica ed integrazione al regolamento di cui alla delibera SS.RR. n. 4 del 13 febbraio 1998.

⁵⁶ Art. 4 della legge n. 1198 del 1967, recante modifiche alla legge n. 195 del 1958, su costituzione e funzionamento del CSM.

⁵⁷ Regolamento di amministrazione e contabilità del Consiglio superiore della magistratura adottato *ex art.* 9 della legge n. 195 del 1958.

Il legislatore ha inoltre previsto⁵⁸ che il consuntivo del CSM debba essere presentato alla Corte dei conti, per il relativo controllo, ma nulla si dispone in tema di giudizio di conto degli agenti contabili dell'organo di autogoverno della magistratura ordinaria. In tema, nel 2017 la Corte costituzionale è stata chiamata ad intervenire su conflitto di attribuzioni sollevato dal CSM contro la Corte dei conti⁵⁹, per la sopravvenuta richiesta di resa dei conti giudiziali, considerata dal Consiglio un'indebita ingerenza. In verità, solo a partire dal regolamento del 1996 (e in particolare con una nuova prassi che si consolidava dal 1999) gli agenti contabili del Consiglio superiore della magistratura avevano smesso di inviare i conti giudiziali per il successivo giudizio. Il primo regolamento di amministrazione e contabilità del CSM⁶⁰ prevedeva anzi espressamente una verifica interna del conto giudiziale da rendere alla Corte dei conti, e tuttavia – dopo l'abrogazione di tale disposizione nel 1996 – solo dopo un lungo periodo di tolleranza due Conferenze dei Presidenti del 2014 hanno aggiornato l'anagrafe degli agenti contabili, sollecitando nuovamente il deposito dei conti giudiziali del CSM⁶¹.

Il tema controverso è allora, anche in questo caso, quello della resa giudiziale del conto, come principio generale costituzionalmente disposto *ex art.* 103 a carico di chiunque abbia disponibilità (e quindi maneggio) di risorse pubbliche; principio di assoggettamento a giudizio di conto da cui sarebbero esclusi solo gli organi "immediatamente partecipi del potere sovrano dello Stato"⁶². La potestà regolamentare del CSM in questo senso non pare poter derogare ad un principio generale dell'ordinamento, ma l'effettiva portata – a questi fini – del rilievo costituzionale dell'organo di autogoverno della magistratura non è stata approfondita dalla Corte costi-

⁵⁸ Cfr. l'art. 4, co. 4, della legge n. 1198 del 1967.

⁵⁹ Il ricorso, dichiarato ammissibile con l'ordinanza n. 166 del 2016, è stato sollevato dal CSM a seguito della nota del Presidente della Corte dei conti, sezione giurisdizionale Lazio, 21/05/2015, n. 362 e della sentenza della Corte dei conti, sezione giurisdizionale Lazio, 17/02/2016, n. 70.

⁶⁰ Approvato con delibera del 24 gennaio 1969.

⁶¹ Sulla vicenda cfr. V. De Santis, *Interrogativi "antichi" su "nuovi" conflitti tra poteri: l'autonomia del Consiglio superiore della magistratura e la giurisdizione contabile della Corte dei conti*, in *Osservatorio costituzionale*, n. 1, 2017.

⁶² Cfr. ancora Corte cost. n. 110 del 1970, punto n. 4 del considerato in diritto.

tuzionale che ha dovuto dichiarare estinto, per rinuncia, il conflitto di attribuzione⁶³; ciò sulla base di una sentenza della sezione giurisdizionale d'appello della Corte dei conti, che ha annullato per vizio procedurale la precedente sentenza con cui venivano sollecitati alla resa del conto gli agenti contabili del CSM⁶⁴.

4. *L'autonomia contabile delle Università*

Anche l'autonomia universitaria ha fondamento costituzionale *ex art. 33* e, come per gli altri soggetti costituzionalmente rilevanti, a partire da questi generici riferimenti all'autonomia l'ordinamento può derivare anche una declinazione della stessa in termini contabili⁶⁵. Storicamente, tuttavia, il sistema universitario italiano non si è sviluppato riconoscendo da subito autonomia contabile ai singoli atenei, posto che tutte le fonti vigenti fino agli anni '80 facevano riferimento alle regole contabili ordinarie, senza possibilità di autoregolazione⁶⁶.

Anche l'ordinamento vigente a partire dalla riforma Gelmini, con riferimenti già nella delega ed ulteriori norme attuative specifiche per i profili finanziari, è tornato ad una ridotta autonomia contabile delle istituzioni universitarie⁶⁷. E tuttavia, a partire dal 1989 e fino alla svolta più recente, le

⁶³ Corte cost., ordinanza n. 31 del 2018.

⁶⁴ La sentenza n. 70 del 2016 è stata annullata dalla terza sezione giurisdizionale centrale d'appello, con sentenza n. 294 del 2017, rilevando d'ufficio un vizio procedurale nel giudizio di primo grado, in quanto il giudizio per la resa del conto avrebbe dovuto essere promosso dal procuratore regionale (e, in assenza del presupposto processuale della domanda, il giudizio di cui alla sentenza impugnata non poteva quindi neppure venire ad esistenza).

⁶⁵ Per un inquadramento della garanzia costituzionale dell'autonomia delle università in generale, non limitatamente a quella finanziaria, cfr. Corte cost. n. 383 del 1998.

⁶⁶ Cfr. il regolamento generale universitario n. 674 del 1924, la circolare Bottai del 1939, lo schema-tipo di regolamento generale del d.P.R. n. 371 del 1982. Vi era, a valle di tali provvedimenti, una forte omogeneità delle scelte regolamentari dei singoli atenei, che dovevano recepire regole e principi della contabilità dello Stato (r.d. 18 novembre 1923 n. 2440 e r.d. 23 maggio 1924 n. 827, con espliciti rinvii agli stessi).

⁶⁷ Cfr. la legge delega n. 240 del 2010 e la nuova normativa in materia di amministrazione, finanza e contabilità degli Atenei, introdotta dal d.lgs. 27 gennaio 2012 n. 18. Per commenti all'autonomia finanziaria delle università sotto il regime della disciplina della ri-

single università italiane avevano goduto di un'effettiva ed ampia autonomia anche nel dettare proprie regole di gestione finanziaria. Con la generale riforma di fine anni '80 si era infatti disposto che le istituzioni universitarie dovessero essere dotate di autonomia finanziaria e contabile anche nel senso che i regolamenti di ateneo per l'amministrazione, la finanza e la contabilità potessero essere adottati in deroga alle norme dell'ordinamento contabile statale, sebbene sempre e comunque nel rispetto dei relativi principi⁶⁸.

Le università erano quindi libere di optare per l'adozione di una contabilità economico-patrimoniale o finanziaria, sciogliendosi da vincoli anche nella scelta tra bilancio di competenza o di cassa, oltre che per le regole ragionieristiche da applicare. E proprio prendendo atto di questo contesto di possibile forte diversificazione, e deroga al regime comune, si disponevano poi criteri per la redazione dei conti consuntivi delle Università⁶⁹, utili al fine di rendere comunque comparabili le contabilità, con una vera e propria riclassificazione di entrate e spese consolidabili.

Questo sistema fortemente frammentato è stato superato con l'attuazione della delega del 2010⁷⁰, che si è accompagnata ad una stagione di generale armonizzazione dei conti pubblici. Anche le università sono state così ricondotte ad obiettivi di omologazione della contabilità, anche per garantire la trasparenza, optando per l'introduzione della contabilità econo-

forma Gelmini cfr. C. De Fiores, *Per una critica della valutazione. Il sistema universitario tra autonomia finanziaria e retorica del merito*, in *Democrazia e diritto*, n. 3, 2022, 13 ss. e V. Berlingò, *La nuova disciplina amministrativa, finanziaria e contabile degli Atenei e i suoi riflessi sull'autonomia universitaria*, in *federalismi.it*, n. 4, 2015, 5 ss.

⁶⁸ Cfr. l'art. 7 della legge n. 168 del 1989 ai sensi del quale il regolamento è emanato con decreto del rettore, previa deliberazione del consiglio di amministrazione dell'ateneo, sentiti il senato accademico, le facoltà e i dipartimenti, ed è pubblicato nel Bollettino Ufficiale del Ministero. Per commenti all'autonomia finanziaria delle università sotto il regime della disciplina del 1989 cfr. R. Scarlato, *L'autonomia finanziaria delle Università*, in *Nord e sud*, n. 1, 1995, 16 ss. e P. Giarda, *L'Università italiana tra diversificazione, inefficienza e autonomia finanziaria*, in *Rivista internazionale di scienze sociali*, n. 1, 1993, 69 ss.

⁶⁹ Cfr. il d.m. 5 dicembre 2000.

⁷⁰ Cfr. l'art. 5, co. 2, della legge n. 240 del 2010, in combinato disposto con le norme in materia di armonizzazione dei sistemi contabili.

mico-patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato di Ateneo⁷¹.

Si torna così a richiedere anche al sistema composto dai singoli atenei una piena coerenza con tutta la normativa contabilistica, anche di dettaglio (e non solo con i principi e criteri direttivi)⁷². Ciò mediante la totale abrogazione (e contestuale sostituzione) della disposizione che in precedenza assegnava piena autonomia contabile tramite regolamenti interni al singolo ateneo⁷³, per inserire invece pienamente il sistema universitario nel novero dei soggetti che concorrono agli obiettivi di armonizzazione e di equilibrio del bilancio consolidato statale⁷⁴. In questo senso le università perdono sì l'autonomia contabile più "piena" sperimentata da fine anni '80, ma nell'ambito di un più generale processo di riconduzione di tutte le amministrazioni ad equilibrio, nonché al rispetto di schemi comuni di bilancio, non diversamente da quanto conosciuto anche dalle autonomie territoriali⁷⁵.

⁷¹ Il d.lgs. n. 18 del 2012 ha dato attuazione all'art. 5 della legge n. 240 del 2010, introducendo all'art. 1 il sistema di contabilità economico-patrimoniale. Sul tema cfr. già C. Salvatore, *Il nuovo sistema contabile e di bilancio delle Università: caratteristiche e criticità*, Torino, 2012. Già le "Linee guida per l'Università" del 2008 tra le priorità individuavano l'incentivazione dell'adozione della contabilità economico-patrimoniale da parte degli atenei, infatti già sulla base all'art. 7, co. 7, della legge n. 168 del 1989 le singole istituzioni universitarie potevano optare per un sistema di contabilità finanziaria affiancato dalla contabilità economico-patrimoniale.

⁷² Sono quindi pienamente vincolanti tanto la legge n. 196 del 2009, quanto il successivo d.lgs. n. 91 del 2011 in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili.

⁷³ Cfr. il co. 7 dell'art. 7 della legge n. 168 del 1989.

⁷⁴ L'art. 13 della legge n. 234 del 2012 contempla istruzione e ricerca tra gli ambiti su cui, nel dare attuazione ai principi dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito pubblico, si deve verificare in apposita relazione al Parlamento un adeguato livello di attuazione delle politiche. Per gli atenei la legge n. 168 del 1989 prevedeva già il principio dell'equilibrio di bilancio, e l'art. 2 del decreto interministeriale n. 19 del 2014 (Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università, aggiornati con decreto interministeriale 8 giugno 2017) prevede che il bilancio preventivo unico d'ateneo deve essere approvato garantendone il pareggio. Va anche notato che in attuazione dell'art. 6 del d.lgs. n. 18 del 2014 si è adottato il decreto Interministeriale n. 248 del 2016 per fissare i principi di consolidamento dei bilanci delle università.

⁷⁵ Cfr. il d.lgs. n. 118 del 2011, e la Direttiva n. 2011/85/UE, che rendono evidente il processo storico di affermazione di regole di armonizzazione dei sistemi di contabilità e di bilancio in tutte le pubbliche amministrazioni.

Oggi, quindi, per la predisposizione dei documenti contabili anche le università si attengono a regole e schemi di bilancio stabiliti con decreto ministeriale, in particolare adottato dal MIUR di concerto con il MEF⁷⁶. Inoltre, l'autonomia si riduce non solamente nella predisposizione dei documenti di governo contabile fondamentali, ma si interviene a regolare nel dettaglio ogni profilo della gestione, fino a consolidare il pregresso obbligo di adozione del sistema di tesoreria unica mista (distinguendo quindi il regime applicabile alle varie entrate, di modo che solo le somme provenienti dal bilancio dello Stato ricadano nelle contabilità speciali infruttifere di tesoreria unica)⁷⁷.

Allo stesso modo, anche sul fronte delle entrate si è assistito ad interventi di omogeneizzazione nelle decisioni, con valorizzazione di logiche di fabbisogno e costo standard; il già preesistente Fondo per il finanziamento ordinario⁷⁸, da sempre ripartito secondo criteri fissati con decreto ministeriale, vede importanti interventi sul suo funzionamento tramite una nuova disciplina per il calcolo del costo standard unitario di formazione per studente, sulla cui base è annualmente ripartita una percentuale significativa del FFO (interventi, questi, che sono stati operati con fonte primaria, a seguito di indicazioni negative della Corte costituzionale rispetto al perseguimento di questo genere di interventi di omogeneizzazione mediante decreto ministeriale)⁷⁹.

⁷⁶ Cfr. l'art. 2, d.lgs. n. 18 del 2012 sui principi contabili e schemi di bilanci, individuati dal più recente d.m. n. 19 del 2014, in sostanza riproduttivo del d.lgs. n. 91 del 2011.

⁷⁷ Disciplinata dall'art. 7 del d.lgs. n. 279 del 1997, di riforma del sistema di Tesoreria unica introdotto dalla legge n. 720 del 1984. Le entrate escluse non sono riversate nella tesoreria statale, ma sono trattenute dai tesoreri delle singole istituzioni universitarie per essere utilizzate con priorità rispetto alle somme giacenti in tesoreria unica (sistema già esteso alle università a partire dal 1999, ex art. 29 della legge n. 448 del 1998; cfr. anche Circolare del Ministero del tesoro n. 44 del 1999 e l'art. 1, co. 395 della legge n. 190 del 2014).

⁷⁸ Art. 5 della legge n. 537 del 1993 istitutivo del FFO, oltre che del Fondo per la programmazione dello sviluppo del sistema universitario e del Fondo per l'edilizia universitaria e per le grandi attrezzature scientifiche. Per l'assetto del finanziamento dopo le riforme cfr. C. De Fiore, *Il finanziamento degli atenei*, in *Osservatorio costituzionale*, n. 6, 2021, 104 ss.

⁷⁹ Cfr. il d.l. n. 91 del 2017, seguito alla sentenza della Corte costituzionale n. 104 del 2017, che accoglieva la questione di illegittimità delle previsioni del d.lgs. n. 49 del 2012 in attuazione delle quali si era proceduto a disciplinare mediante decreti ministeriali.

Anche il tema dei controlli della Corte dei conti sulle università assume una rilevanza specifica nel quadro della riforma, e accanto ai controlli sulla gestione ordinari (già previsti nella fase precedente), e a due referti sul sistema universitario nel suo complesso messi a programma dopo la riforma Gelmini⁸⁰, una particolare enfasi nel dibattito recente è stata dedicata ai controlli preventivi di legittimità⁸¹. Dal 2009⁸² sono infatti stati assoggettati a controllo preventivo di legittimità atti in precedenza esclusi⁸³, ovvero gli atti e contratti di collaborazione occasionale o coordinata e continuativa, stipulati con soggetto esterno, nonché gli atti e contratti concernenti studi e consulenze⁸⁴.

L'autonomia riconosciuta dalla Costituzione, e ragioni di pratica gestione, hanno portato a contestare la scelta del legislatore di estendere tali controlli, ma che le esigenze di contenimento dell'uso di tali spese non riguardino le sole amministrazioni strettamente statali è stato poi precisato dalla giurisprudenza successiva, che ha ritenuto tale controllo non invasivo dell'autonomia costituzionalmente garantita proprio in quanto fondato su ragioni di convergenza di portata generale⁸⁵ (così che da tale intervento rimangono esclusi unicamente atenei a regime particolare, per la loro connessione a realtà regionali ad autonomia speciale che garantiscono direttamente il contenimento della spesa⁸⁶). Peraltro, al fine di attenuarne l'impatto su un sistema peculiare come quello accademico, con alto numero

⁸⁰ Referti del novembre 2017 e del maggio 2021.

⁸¹ Sul controllo preventivo sugli atti delle università cfr. M. Immordino, *Controlli preventivi di legittimità della Corte dei conti e autonomia delle Università*, in *federalismi.it*, n. 11, 2015, 11 ss.

⁸² Con l'art. 3, co. 1, lett. f-bis) e lett. f-ter) della legge n. 20 del 1994, così come integrato dal d.l. n. 78 del 2009.

⁸³ In particolare, la riforma del 1989 all'art. 7 aveva anche ridotto i casi di controllo preventivo su atti delle università.

⁸⁴ Cfr. l'art. 7, co. 6, del d.lgs. n. 165 del 2001 e l'art. 1, co. 9, della legge n. 266 del 2005.

⁸⁵ Cfr. Corte dei conti, Sezione centrale, nelle pronunce n. 24 del 2009, n. 12 del 2011 e n. 4 del 2012.

⁸⁶ Anche le università con sede in Regioni a Statuto speciale sono assoggettate al citato controllo preventivo di legittimità, ad eccezione dei provvedimenti dell'università di Trento in forza della norma di attuazione di cui al d.lgs. n. 142 del 2011, art. 3 (Sezione centrale, deliberazione n. 4 del 2012, n. 12 del 2011 e n. 20 del 2009).

di collaborazioni, dal campo di applicazione di questi controlli preventivi rimangono comunque espressamente esclusi gli incarichi di docenza o di supporto alla stessa⁸⁷.

Con la legge 30 dicembre 2010, n. 240 è stato previsto un referto della Corte dei conti sul sistema universitario. Tale referto si innesta nel novero delle indagini programmate della Corte dei conti in una prospettiva orientata a fornire un panorama sempre più vasto e aggiornato sulla gestione delle pubbliche amministrazioni e, sulla base di quanto stabilito dall'art. 5, comma 21, della legge n. 537 del 1993, intende offrire al Parlamento un quadro conoscitivo degli attuali profili finanziari e gestionali del sistema universitario in relazione alla raggiunta piena operatività della riforma⁸⁸.

5. Le altre autonomie contabili atipiche e la loro ammissibilità

In diverse gradazioni, si è visto come l'autonomia contabile sia stata riconosciuta (quale capacità di darsi regole contabili derogatorie rispetto a quelle generali, anche sottraendosi a forme di controllo o giurisdizione) sulla base di un fondamento in Costituzione del ruolo autonomo dell'ente o istituzione beneficiante. Si è anche potuta così distinguere la specialità contabile (cioè, la previsione di regole di contabilità settorialmente speciali nell'ordinamento generale di contabilità di Stato, come per le accennate disposizioni in materia di difesa), dalla vera e propria autonomia contabile. In questo senso, rispetto alle autonomie funzionali riconosciute dal nostro ordinamento, a favore delle quali si potrebbero ipotizzare forme di autonomia contabile, sembrano da evitare – proprio alla luce del carattere derogatorio dell'idea stessa di autonomia contabile – quelle ricostruzioni che ri-

⁸⁷ Nozione, quella di “docenza universitaria”, cui si riconnette anche l'attività di ricerca, fino a ricomprendere gli assegni di ricerca (art. 51, co. 6, legge n. 449 del 1997). Al di fuori di tale limite, tuttavia, il controllo preventivo riguarda tutti gli incarichi, anche affidati ad enti anziché a persone fisiche, indipendentemente dall'importo, ed anche se coperti da fondi di provenienza privata o comunque esterna.

⁸⁸ La Corte intende offrire un quadro complessivo degli aspetti finanziari della gestione delle Università, coinvolte anche nei generali obiettivi di razionalizzazione, contenimento e riqualificazione della spesa pubblica, privilegiando i profili di ordine finanziario e contabile anche alla luce del processo di generale armonizzazione contabile.

schiano di accordare spazi di emancipazione dalle regole ordinarie e dai controlli in assenza di un chiaro ancoraggio costituzionale, come potrebbe essere per i consorzi di bonifica, le pro loco, o altri enti esponenziali di varia natura quali le autorità portuali o di bacino, o persino le aziende sanitarie o le fondazioni bancarie.

Le camere di commercio in questa prospettiva costituiscono una realtà emblematica. Pur essendo indubbio l'ancoraggio costituzionale indiretto nell'idea di sussidiarietà orizzontale *ex art.* 118, e fermo restando che l'autonomia funzionale delle Camere di commercio si declina anche e soprattutto come autonomia finanziaria⁸⁹ (in particolare nella disciplina dell'autofinanziamento, con versamento del diritto annuale da parte delle imprese), nondimeno sul fronte delle regole di gestione di spesa limiti e controlli sembrano correttamente dover rimanere quelli generali, conseguenti alla loro qualificazione come enti pubblici⁹⁰.

Ciò è particolarmente evidente nella seconda riforma delle Camere di commercio⁹¹, nell'ambito della quale non sono mancati elementi volti al contenimento della spesa, anche con l'applicazione delle logiche del patto di stabilità interno e l'accorpamento obbligatorio (o lo svolgimento di funzioni in forma obbligatoriamente associata)⁹². Ed è altrettanto evidente

⁸⁹ Per i profili di autonomia contabile delle camere di commercio cfr. G. Lorusso, *L'autonomia finanziaria quale espressione dell'autonomia funzionale delle Camere di Commercio*, in *La Rivista di Finanza*, n. 1, 2011, 25 ss. È da notare che comunque le camere di commercio sono state pienamente valorizzate nella loro autonomia finanziaria solo a partire dal maggior riconoscimento della loro autonomia nella legge Bassanini n. 59 del 1997, e del d.lgs. n. 112 del 1998.

⁹⁰ Cfr. legge n. 580 del 1993, che all'art. 1, co. 1, qualifica le camere di commercio come enti pubblici dotati di autonomia funzionale.

⁹¹ Per la riforma dell'ordinamento relativo alle camere di commercio, in attuazione dell'art. 53 della legge n. 99 del 2009, cfr. il d.lgs. n. 23 del 2010. Cfr. anche la legge n. 124 del 2015, e la legge n. 219 del 2016.

⁹² Cfr. Corte cost. n. 261 del 2017 (su cui S. Bartole, *Intrecci di competenze, legislazione statale e ruolo della Conferenza Stato-Regioni*, in *Giurisprudenza costituzionale*, n. 6, 2017, 2801 ss.) e Corte cost. n. 169 del 2020 (questione non fondata in quanto l'intesa non pone un obbligo di risultati ma solo di mezzi, cfr. S. Agosta, *L'intesa Stato-Regioni e l'effetto di marea della sent. n. 251/2016, a margine della recente giurisprudenza sul riordino delle Camere di commercio*, in *Osservatorio costituzionale*, n. 6, 2020, 311 ss.). Quale seguito della sentenza n. 169 del 2020, il d.l. n. 104 del 2020 fissava un termine perentorio sanzionato

l'assenza di una autonomia contabile pienamente sviluppata ove si pensi che il regolamento per la disciplina della gestione patrimoniale e finanziaria delle Camere di commercio non è frutto di scelta propria di ogni singolo ente, ma è adottato con d.P.R. per tutto il sistema camerale⁹³ (accentrando peraltro ulteriormente le scelte regolative e gestionali, ove si noti che si è anche prevista l'istituzione presso il Ministero dello sviluppo economico di una commissione per l'interpretazione dei principi contabili del regolamento stesso)⁹⁴.

Peraltro, sebbene al sistema delle Camere di commercio manchi un'estesa autonomia contabile, sul fronte delle spese, d'altro lato l'autonomia finanziaria sul fronte delle entrate è invece riconosciuta e valorizzata. Significativa in questo senso è la dichiarazione di incostituzionalità della previsione di riversamento nel bilancio dello Stato dei risparmi di spesa conseguenti alla riforma⁹⁵, oltre che la preclusione al Governo della possibilità di perseguire l'equilibrio della finanza pubblica attraverso politiche di sacrificio degli equilibri raggiunti dalle Camere di commercio con le risorse proprie derivanti dai diritti annuali⁹⁶.

Natura del tutto diversa riveste invece l'autonomia funzionale delle istituzioni scolastiche, riconosciute espressamente in Costituzione al pari delle università, e per le quali esiste la possibilità di ipotizzare una vera autono-

dalla decadenza degli organi delle camere non accorpate e nomina di un commissario straordinario.

⁹³ Cfr. il d.P.R. n. 254 del 2005, che disciplina la gestione patrimoniale e finanziaria delle camere di commercio, con passaggio dalla contabilità economico-finanziaria a quella economico-patrimoniale, imponendo l'obbligatoria rilevazione dei risultati della gestione tramite indicatori.

⁹⁴ Cfr. l'art. 74 del regolamento e la circolare del Ministero dello sviluppo economico n. 3622-C del 5 febbraio 2009. Per quanto concerne le nuove disposizioni introdotte dal d.lgs. n. 219 del 2016, cfr. la circolare del Ministero dello sviluppo economico n. 0195797 del 25 maggio 2017. Per quanto attiene all'armonizzazione contabile, le camere di commercio si sono adeguate a partire dal bilancio preventivo 2014.

⁹⁵ Cfr. Corte cost. n. 210 del 2022, su cui G. D'Auria, *(In tema di) bilancio e contabilità pubblica, misure di riduzione della spesa pubblica, riduzione dei costi degli apparati amministrativi*, in *Il Foro italiano*, n. 5, 1, 2023, 1410 ss., P.G. Rinaldi, *Leggi di contenimento della spesa e autonomia funzionale delle Camere di Commercio*, in *Le Regioni*, n. 6, 2022, 1323 ss. e M. Gorlani, *La salvaguardia dell'autonomia finanziaria delle autonomie funzionali*, in *Giurisprudenza costituzionale*, n. 5, 2022, 2273 ss.

⁹⁶ Cfr. anche Corte cost. n. 7 del 2017.

mia contabile. Va tuttavia notato che nella legislazione attuativa dei precetti costituzionali l'autonomia contabile, pur accordata, non ha mai raggiunto un'estensione analoga a quella fruita dal sistema universitario tra il 1989 e il 2010⁹⁷.

Muovendo dal quadro costituzionale, in primo luogo va osservato come ai sensi degli articoli 33 e 34 si ponga alla base della materia un obbligo per lo Stato di provvedere al servizio, ed un principio di gratuità per la scuola dell'obbligo, con disposizioni che determinano importanti conseguenze sul modello di finanziamento e di autonomia di gestione⁹⁸. Più in radice, dalle prescrizioni della Costituzione emergono – in materia di istruzione – un ruolo forte della scuola pubblica, un principio pluralistico e le premesse per l'affermazione del regime di autonomia (funzionale) scolastica. Ai profili del finanziamento fiscalizzato⁹⁹, gravante cioè sull'erario e non sui destinatari del servizio, e da assicurare in quota adeguata al fabbisogno, si affianca il problema strettamente contabile del livello di libertà – posto che di autonomia funzionale si tratta – nella gestione di tali risorse.

La tutela di un livello quantitativo di risorse ritenuto essenziale si è presentata come un punto cruciale proprio nel momento in cui le istituzioni scolastiche sono state riconfigurate dalla legge Bassanini quali autonomie funzionali¹⁰⁰. Infatti,

⁹⁷ Sul tema dell'autonomia contabile delle istituzioni scolastiche sia consentito rinviare, per ulteriori riferimenti, a F. Guella, *La disciplina del finanziamento dell'autonomia funzionale scolastica e del diritto individuale all'istruzione*, in F. Cortese (cur.), *Tra amministrazione e scuola. Snodi e crocevia del diritto scolastico italiano*, Editoriale Scientifica, 2014, 173 ss.

⁹⁸ Cfr. per i primi riferimenti S. Cassese, *Artt. 33-34*, in G. Branca (cur.), *Commentario della Costituzione*, Zanichelli-Foro italiano, 1976, in particolare 252 ss. per il diritto allo studio come diritto di prestazione (garantita e gratuita). Cfr. anche G. Fontana, *Art. 33* e A. Poggi, *Art. 34*, entrambi in R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, *Commentario alla Costituzione*, vol. I, UTET, 2006, in particolare per gli aspetti finanziari rispettivamente a 689 ss. e a 708 s.

⁹⁹ Sul necessario gravare del finanziamento della scuola statale sulla fiscalità generale, quale conseguenza delle disposizioni costituzionali, cfr. L. Degrassi, *Il problema del finanziamento dell'istruzione pubblica. Appunti per una discussione*, in G.C. De Martin, A. Cozzola, G. Porrotto (cur.), *Istituzioni scolastiche e formative e sistema regionale e locale*, CEDAM, 2008, in particolare 30.

¹⁰⁰ Sul tema della nuova autonomia funzionale scolastica, con accenni alle conseguenze finanziarie, cfr. D. Colaci, *Profili fondamentali dell'autonomia scolastica*, in *Rivista Giuridica della Scuola*, n. 6, 1, 2000, 911 ss. e F. Nuzzaci, *Natura e limiti dell'autonomia scolastica: dalla legge 59/1997 alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3*, in *Rivista Giuridica della*

su tali basi normative¹⁰¹ – e in attuazione del precetto costituzionale di un’istruzione dell’obbligo gratuita e pubblica di qualità – la dotazione ordinaria trasferita deve essere “stabilita in misura tale da consentire l’acquisizione da parte delle istituzioni scolastiche dei beni di consumo e strumentali necessari a garantire l’efficacia del processo di insegnamento-apprendimento nei vari gradi e tipologie dell’istruzione”¹⁰². Si fissa in sostanza un principio di adeguatezza, che deve conformare l’attività statale di concreta commisurazione¹⁰³.

A rafforzare il principio si prevede inoltre una traduzione procedurale della garanzia di adeguatezza; ciò nella parte della disposizione in cui si afferma che la quantificazione è operata con decreto del Ministro della pubblica istruzione, di concerto con il MEF, sentito il parere delle commissioni parlamentari competenti, e che tale quantificazione non è operata su base finale, ma enucleando criteri generali e astratti, ovvero “parametri per la definizione della dotazione finanziaria ordinaria delle scuole”. Inoltre, la dotazione ordinaria è qualificata come spesa obbligatoria, e se ne dispone la rivalutazione annuale sulla base del tasso di inflazione programmata¹⁰⁴.

In altri termini, il principio generale di adeguatezza va qualificato in concreto tramite criteri che da un lato sono definiti in modo concertato tra esecutivo e commissioni (quindi con un controllo parlamentare) e, dall’altro, devono avere carattere generale ed essere fondati su parametri oggettivi e misurabili¹⁰⁵. Accanto alla componente ordinaria, trasferita a tut-

Scuola, n. 1, 1, 2002, 395 ss. Cfr. inoltre P. Rinaldi, *La scuola come autonomia funzionale*, in *Diritto Pubblico*, n. 1, 2004, 61 ss.

¹⁰¹ Sulla base dell’art 21, co. 5, legge n. 59 del 1997.

¹⁰² Disposizione frutto di riforma tramite l’art. 2, d.l. n. 240 del 2000, nel testo integrato dalla relativa legge di conversione.

¹⁰³ È quindi una finanza derivata, da trasferimento, e va notato che l’art. 200 del d.lgs. n. 297 del 1994 istituisce quattro tipi di tributo, il cui gettito viene devoluto direttamente all’erario e non alla singola scuola.

¹⁰⁴ Cfr. ancora l’art. 21, co. 5, della legge n. 59 del 1997.

¹⁰⁵ La quantificazione di dotazione ordinaria dipende oggi dai parametri previsti dal d.m. n. 834 del 2015, tra i quali figurano: il numero di alunni iscritti, il numero di alunni diversamente abili, il numero di plessi, etc. Tali risorse, assegnate dallo Stato, sono utilizzate “senza altro vincolo di destinazione che quello prioritario per lo svolgimento delle attività di istruzione, di formazione e di orientamento proprie dell’istituzione interessata, come

te le istituzioni scolastiche per il funzionamento amministrativo e didattico, la dotazione finanziaria “essenziale” è costituita anche da una eventuale assegnazione perequativa. La legge Bassanini aveva infatti individuato anche una dotazione solidaristica¹⁰⁶, che è distribuita secondo criteri che tengono conto delle condizioni demografiche, orografiche, economiche e socio-culturali del territorio¹⁰⁷.

Il secondo profilo di garanzia dell'autonomia finanziaria nel sistema dei trasferimenti erariali, accanto alla tutela del livello quantitativo delle risorse, è quello dell'autonomia contabile propriamente intesa, nella gestione della spesa. In particolare, per le istituzioni scolastiche i relativi aspetti di contabilità pubblica si trovavano principalmente disciplinati nel vecchio regolamento del 2001, poi sostituito dal nuovo “regolamento recante istruzioni generali sulla gestione amministrativo-contabile delle Istituzioni scolastiche”¹⁰⁸.

Manca quindi una compiuta autonomia contabile, di cui l'autoregolazione è un aspetto fondamentale, ma i procedimenti di spesa vengono comunque fondati su atti di programmazione propri delle singole scuole, nei quali inquadrare le attività autonomamente definite (e disciplinati secondo lo schema comune del bilancio di previsione, avente natura autorizzatoria della successiva attività di spesa). Nel caso dell'attività scolastica la problematica della programmazione, da un punto di vista di regolazione delle gestioni pubbliche, presenta peraltro un profilo di particolare interesse in quanto gli atti programmatori su cui l'attuazione dell'autonomia funzionale accordata dalla riforma Bassanini ha iniziato a svilupparsi sono stati da subito due, il Piano dell'offerta formativa (POF) e il Programma annua-

previste ed organizzate nel piano triennale dell'offerta formativa” (art. 2, co. 3, d.l. n. 129 del 2018).

¹⁰⁶ Ai sensi dell'art. 6, co. 1, del d.P.R. n. 233 del 1998.

¹⁰⁷ Sui criteri di ripartizione delle assegnazioni perequative è sentito il parere della Conferenza unificata Stato-Regioni-città e autonomie locali.

¹⁰⁸ Cfr. d.m. n. 44 del 2001, di esecuzione dell'art. 21, co. 14 della legge Bassanini, e oggi il decreto interministeriale n. 129 del 2018. Per un'analisi complessiva delle disposizioni del primo regolamento nell'ottica della responsabilità dirigenziale, cfr. F. Fracchia, *Il sistema educativo di istruzione e formazione*, Giappichelli, 2008, 253 ss.

le, aventi cadenza cronologica sfasata, così che si pone il problema del loro coordinamento¹⁰⁹.

In quanto strumenti di programmazione generale dell'attività, entrambi sono atti di governo la cui adozione è di competenza del consiglio d'istituto; una volta emanati, la gestione viene operata sotto responsabilità dell'organo esecutivo della singola istituzione scolastica, in particolare con una posizione di responsabilità specifica del dirigente, i cui obblighi di risultato si traducono appunto nella realizzazione del programma annuale. In particolare, è il dirigente scolastico ad assicurare la gestione unitaria dell'istituzione, anche attraverso la sua responsabilità di gestione delle risorse finanziarie e strumentali, alla quale consegue la responsabilità di risultato del servizio; a tal fine, nell'ambito delle funzioni attribuite alle istituzioni scolastiche, spetta appunto al dirigente l'adozione dei provvedimenti di gestione delle risorse e del personale¹¹⁰.

La citata esigenza di coordinamento deriva sia dalla discrepanza degli spazi di vigenza dei due strumenti di pianificazione, sia dai relativi contenuti, non sovrapposti quanto ad ambiti di intervento, ma comunque reciprocamente condizionanti.

Nello specifico, il Piano dell'offerta formativa¹¹¹ riguarda le scelte pedagogiche, organizzative e gestionali delle scuole, ed è calibrato temporalmente sullo spazio dell'anno scolastico. Diversamente, il Programma annuale segue l'esercizio finanziario (quindi l'anno solare) e – ai sensi del regolamento di gestione amministrativo-contabile – riporta le entrate (aggragate per provenienza) e gli stanziamenti di spesa (aggregati per esigenze di funzionamento amministrativo e didattico generale, per compensi del persona-

¹⁰⁹ Per un'analisi della collocazione degli strumenti di auto-programmazione della scuola pubblica, quale è il POF, nell'ambito dei processi partecipativi degli attori interessati e nel quadro delle responsabilità dei diversi organi delle singole istituzioni scolastiche, cfr. P. Romei, *Riforma degli organi collegiali e governo delle scuole autonome*, in *Amministrare*, n. 3, 2003, 431 ss.

¹¹⁰ Sul tema della figura dirigenziale nella scuola pubblica, e sul suo ruolo e relativa responsabilità di risultato, cfr. A. Tampieri, *Continuità e innovazione nel nuovo contratto nazionale della dirigenza scolastica*, in *Il Lavoro nelle pubbliche amministrazioni*, n. 2, 1, 2002, 249 ss. e A. Rosano, *La dirigenza scolastica*, in *Rivista Giuridica della Scuola*, n. 3, 1, 1998, 439 ss.

¹¹¹ Di cui al d.P.R. n. 275 del 1999.

le, per spese di investimento, e per progetti), come previsti e pianificati per l'esercizio successivo, in modo che ne sia garantito il pareggio.

Come previsto dalla riforma c.d. "Buona Scuola", che disponeva ciò anche al fine di procedere all'armonizzazione dei sistemi contabili¹¹², si sono peraltro operati con il nuovo regolamento alcuni interventi di riforma. Il regolamento del 2018, recante istruzioni generali sulla gestione amministrativo-contabile delle istituzioni scolastiche, si caratterizza così per la finalità di rendere comparabili i bilanci di istituzioni simili per scopi e dimensioni, assicurando una maggiore attendibilità e trasparenza, anche con l'integrazione nella documentazione redatta – accanto a quella finanziaria – di una contabilità economico-patrimoniale. Alle scuole viene così applicato un modello contabile di tipo misto tra cassa e competenza¹¹³, e si disciplina la gestione articolandola nelle fasi di programmazione (incentrata sul nuovo programma annuale, che attua finanziariamente il Piano – divenuto triennale – dell'offerta formativa, e su cui si esprimono anche i revisori¹¹⁴), gestione e, infine, rendicontazione tramite un conto consuntivo (anch'esso sottoposto ai revisori, e quindi ad un'attività di riscontro finanziario interna)¹¹⁵.

¹¹² Cfr. l'art. 1, co. 143, della legge n. 107 del 2015.

¹¹³ Espletando la gestione finanziaria delle istituzioni scolastiche per competenza, ma fornendo anche una rappresentazione secondo il criterio di cassa; cfr. l'art. 4 del d.l. n. 129 del 2018.

¹¹⁴ Il PA è predisposto dal dirigente scolastico, con la collaborazione del DSGA per la parte economico-finanziaria, ed è proposto dalla Giunta esecutiva, unitamente ad una relazione illustrativa, entro il 30 novembre dell'anno precedente a quello di riferimento, al Consiglio d'istituto per l'approvazione.

¹¹⁵ Cfr. gli artt. 22 e 23 del d.l. n. 129 del 2018. Sulla rendicontazione si svolge l'attività di riscontro finanziario interna ex d.lgs. n. 286 del 1999, con natura di sindacato di legittimità (art. 2 del d.lgs. n. 123 del 2011). Sul tema generale dei controlli nella scuola, non solo finanziari, sia per la valutazione della qualità dei sistemi scolastici sia per la qualità del servizio del singolo istituto scolastico, cfr. A. Di Paolo, S. Piazza, *Controllo e valutazione dell'organizzazione scolastica (Gli esempi dei sistemi di controllo e di valutazione interna nei percorsi evolutivi nell'ente locale e nelle aziende sanitarie pubbliche. Dal controllo di gestione alla Carta dei servizi)*, in *L'Amministrazione italiana*, n. 4, 2005, 481 ss.

6. *L'autonomia contabile degli organismi ad alto livello di imparzialità*

Sicuramente al di fuori di una esplicita copertura costituzionale si collocano infine le autorità amministrative indipendenti che, sebbene frutto di uno sviluppo del modello di amministrazione non prefigurato dall'Assemblea costituente (posta l'adesione dell'art. 98 Cost. al modello ministeriale fondato sull'indirizzo politico), rinvencono nondimeno nell'assetto ordinamentale attuale un ampio spazio di riconoscimento, anche come autonomie propriamente finanziarie e contabili¹¹⁶. Ed infatti l'assegnazione di una quantità adeguata di risorse provenienti da fonti trasparenti e certe¹¹⁷, e un buon livello di autonomia nella gestione della relativa spesa, sono considerati requisiti indispensabili per un'adeguata garanzia di indipendenza. È quindi la necessità ontologica di distaccare la funzione affidata a tali autorità dalle logiche di controllo all'interno della pubblica amministrazione a permettere – in questo caso – lo sviluppo di spazi di autoregolazione delle modalità di gestione della spesa, e di garanzia sulle fonti di entrata, anche a fronte di ancoraggi costituzionali solamente indiretti (ma comunque consolidati).

Peraltro, l'autonomia contabile delle *authorities* è largamente riconosciuta¹¹⁸, e le varie leggi istitutive prevedono gestioni autonome delle spese sulla base di regolamenti interni, anche in deroga alle norme generali in materia di contabilità pubblica. Nondimeno, il riconoscimento di autonomia contabile non si estende in massimo grado, e sui rendiconti delle autorità è normalmente previsto un controllo successivo della Corte dei conti¹¹⁹; fun-

¹¹⁶ Sull'autonomia finanziaria e contabile delle autorità amministrative indipendenti cfr. C. Franchini, *Le autorità amministrative indipendenti*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, n. 3, 1988, 549 ss., in particolare punto f).

¹¹⁷ Cfr. art. 28, co. 926 della n. 448 del 2001 (legge finanziaria 2002), con la quale si disponeva che i bilanci consuntivi delle autorità amministrative indipendenti fossero "annualmente pubblicati in allegato allo stato di previsione della spesa del Ministero dell'economia e delle finanze".

¹¹⁸ Cfr. F. Merusi, M. Passaro, *Le autorità indipendenti*, Il Mulino, 2008, 77 ss.

¹¹⁹ Per disposizioni delle leggi istitutive di autorità amministrative indipendenti che prevedono il controllo della Corte dei conti sul rendiconto cfr.: art. 10 della legge n. 287 del 1990 per l'AGCM; art. 12, co. 5, della legge n. 146 del 1990 per CGS; art. 2, co. 27, della legge n. 481 del 1995 per AEEGSI e AGCOM; art. 156, co. 10, del d.lgs. n. 196 del 2003 per il Garante Privacy; art. 1 del d.l. n. 95 del 1974 per la CONSOB. Inoltre, l'art. 4 della

zione, quella del controllo da parte della magistratura contabile sulle autorità indipendenti, che peraltro non è andata esente da critiche, specie da parte di quella parte di dottrina che non ripone fiducia nell'efficienza di troppo pressanti controlli sui controllori¹²⁰, anche se comunque gli stessi risultano di tipo collaborativo.

A salvaguardia dell'indipendenza di queste peculiari autorità amministrative sta però non solo l'autonomia sul lato della spesa, ma soprattutto un regime di entrate con forme di finanziamento solitamente misto, quindi non totalmente dipendente da trasferimenti dall'erario. La valorizzazione dell'autofinanziamento, peraltro, non muove nella nostra esperienza da considerazioni di emancipazione dalla dipendenza da esecutivo e Parlamento, ma piuttosto da recenti esigenze di contenimento della spesa pubblica¹²¹. In questa direzione il legislatore della legge finanziaria 2006, infatti, ha esteso e uniformato i meccanismi di finanziamento a carico del mercato, per trasferire maggiormente i costi della regolamentazione sui soggetti vigilati¹²² (attraverso un orientamento di riforma che anche la riforma Madia voleva consolidare¹²³).

In precedenza, l'ordinamento contemplava già forme di contribuzione dei soggetti interessati all'attività di alcune tra le varie autorità¹²⁴, ma è stata

legge n. 576 del 1982 per l'IVASS estende il controllo al bilancio preventivo, e l'art. 18 del d.lgs. n. 252 del 2005 per la COVIP dispone un "controllo generale" per assicurare la legalità e l'efficacia del suo funzionamento.

¹²⁰ Critiche in questo senso si possono rinvenire ad esempio in S. Cassese, *Poteri indipendenti, Stati, relazioni ultra-statali*, in *Il Foro italiano*, n. 5, 11, 1996 e in G. Amato, *Le autorità indipendenti*, in L. Violante (cur.), *Storia d'Italia, Annali 14 – Legge, diritto, giustizia*, Einaudi, 1998, 391.

¹²¹ Cfr. V. Mosca, G. Nava, *Caratteristiche, criticità ed evoluzione dei modelli di finanziamento delle Autorità amministrative indipendenti*, in *federalismi.it*, n. 24, 2016, 3 ss.

¹²² Cfr. l'art. 1, co. 65 ss., della legge n. 266 del 2005 (legge finanziaria 2006).

¹²³ Cfr. l'art. 8, co. 1, lett. c) della legge n. 124 del 2015 sul riordino delle pubbliche amministrazioni (c.d. Legge Madia). È stata inclusa, fra le materie oggetto di delega, anche la "individuazione di criteri omogenei di finanziamento delle medesime autorità, tali da evitare maggiori oneri per la finanza pubblica, mediante la partecipazione, ove non attualmente prevista, delle imprese operanti nei settori e servizi di riferimento, o comunque regolate o vigilate".

¹²⁴ La prima esperienza di parziale autofinanziamento è rinvenibile nell'art. 40 della legge n. 724 del 1994. Su tali basi la Consob poteva (ma non doveva, essendo quella intro-

la riforma del 2005 a disporre che le spese di funzionamento di alcune delle amministrazioni indipendenti – la cui attività si presta a ciò – siano coperte da contributi a carico del mercato di competenza, per la parte non finanziata a carico del bilancio dello Stato (che nel disegno di legge originario doveva invece del tutto venire meno)¹²⁵. Sempre tale riforma ha comunque disposto che gli importi del contributo siano autonomamente determinati con deliberazione di ciascuna autorità, pur entro limiti massimi previsti per legge (e salva l'approvazione con d.P.C.M.). In esito a ciò, nelle autorità amministrative indipendenti in cui si prevede l'autofinanziamento tale quota risulta solitamente prevalente rispetto ai trasferimenti erariali, tanto che in alcune *authorities* il peso per le casse dello Stato è diventato di fatto irrisorio¹²⁶.

Le contestazioni a tale sistema di finanziamento non sono tuttavia mancate, sia per le interferenze con diritti e aspettative delle imprese o con competenze regionali (come per i contributi all'Autorità per la vigilanza sui lavori pubblici che, si lamentava infondatamente, avrebbero interferito con la competenza legislativa ed amministrativa regionale in materia)¹²⁷, sia sulla base della riserva di legge *ex art. 23* per prestazioni patrimoniali imposte,

dotta una mera facoltà) imporre ai promotori finanziari, mediante regolamento interno, un contributo alle spese di tenuta dell'albo.

¹²⁵ Ciò vale per Consob, Autorità per la vigilanza sui lavori pubblici, Autorità per le garanzie nelle comunicazioni, Commissione di vigilanza sui fondi pensione. Non tutto viene comunque finanziato in modo autonomo: ad esempio, per l'Autorità garante della concorrenza e del mercato l'attività di *adjudication* su illeciti concorrenziali non è autofinanziabile, per evitare incentivi indesiderati all'azione dell'autorità. Talvolta, tuttavia, i ricavi derivanti da sanzioni pecuniarie irrogate dalle autorità amministrative indipendenti vengono trattate dalle stesse; per evitare rischi distorsivi, tuttavia, il legislatore opportunamente prevede – ad esempio – vincoli di destinazione di tali importi ad iniziative a vantaggio dei consumatori.

¹²⁶ Così è, ad esempio, per AEEGSI e IVASS. Al contrario, per CGSSE e Garante Privacy le spese di funzionamento sono coperte quasi interamente da trasferimenti.

¹²⁷ Contestazione cui è seguita una pronuncia di non fondatezza. La Corte costituzionale ha ritenuto che queste contribuzioni rappresentino legittimo esercizio della competenza esclusiva in materia di "sistema tributario e contabile dello Stato", e la scelta di onerare il mercato si caratterizza positivamente per la doverosità della prestazione, il collegamento con una pubblica spesa e il riferimento ad un presupposto economicamente rilevante (cfr. Corte cost. n. 256 del 2007).

nella misura in cui il legislatore lascia spazio di definizione del *quantum* ad una fonte subordinata (profilo apparso per la verità non problematico)¹²⁸.

È infatti pacifico tanto che l'autonomia finanziaria debba essere esercitata nell'ambito dei limiti stabiliti dalla legge, quanto che la riserva di legge stabilita dall'art. 23 Cost. sia da intendere come relativa¹²⁹. A corollario di tale riserva, tuttavia, solitamente nell'ambito della disciplina dell'autofinanziamento si sono previsti anche vincoli di destinazione che le autorità sono tenute a rispettare, e non solo un tetto contributivo annuale massimo. In parziale contraddizione con tale vincolo è da registrare comunque, ma per stessa previsione di legge, la presenza nella nostra esperienza regolativa di un meccanismo di trasferimento di risorse tra amministrazioni indipendenti, la cui problematicità si è però appunto accompagnata ad una sua giustificazione in chiave di provvisorietà¹³⁰.

Per quanto riguarda l'inquadramento della natura giuridica delle forme di autofinanziamento, infine, a fronte dell'utilizzo da parte del legislatore del termine vago di "contribuzione"¹³¹, e di un intervento della Cassazione a sezioni unite (quale giudice della giurisdizione) che negava la natura tributaria¹³², è stato dirimente l'intervento della Corte costituzionale che ha invece qualificato tali prelievi come "tributi statali", esercizio della competenza esclusiva in materia di sistema tributario e contabile¹³³ (così come

¹²⁸ Contestazioni di base sulla legittimità di tali prelievi erano peraltro emerse anche a livello UE. La Corte di giustizia (sentenze emesse nella causa C-2/2015 e in cause riunite C-259/2016 e C-260/2016) ha tuttavia statuito che il diritto dell'Unione non osta ad una disciplina nazionale tesa a porre l'obbligo di contribuzione a carico di operatori.

¹²⁹ In questo senso depone non solo la costante giurisprudenza della Corte costituzionale, ma nello specifico anche quella del Consiglio di Stato (cfr. ad esempio sentenza 6 luglio 2007, n. 256 e sentenze 15 giugno 2009, nn. da 3808 a 3817).

¹³⁰ Cfr. l'art. 2, co. 241, della legge n. 191 del 2009, sui destinatari dei versamenti, individuati nell'AGCM, nel Garante Privacy e nella CGSSE. Versamenti previsti per soli tre anni, come meccanismo provvisorio, poi esteso con valenza sempre provvisoria ma per un altro triennio dall'art. 1, co. 523, della legge n. 228 del 2012, e ulteriormente dall'art. 1, co. 416, della legge n. 147 del 2013.

¹³¹ Cfr. la legge n. 266 del 2005.

¹³² Cfr. Cassazione, sezioni unite, 3 ottobre 2016, n. 19678.

¹³³ Cfr. ancora Corte cost. n. 256 del 2007, su cui G. Napolitano, *L'autofinanziamento delle autorità indipendenti al vaglio (parziale) della Corte costituzionale*, in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 2, 2008, 140 ss.

successivamente ha concluso anche la Corte di Giustizia¹³⁴). Sul tema può peraltro essere richiamata anche la giurisprudenza della Corte costituzionale, celebre per l'*obiter* in tema di doppia pregiudizialità, che ha confermato tale natura tributaria dichiarando non fondate le questioni di legittimità connesse alla scelta di porre esclusivamente a carico delle società di capitale con fatturato superiore a cinquanta milioni di euro l'onere di finanziare l'attività dell'AGCM¹³⁵.

¹³⁴ In relazione al finanziamento all'AGCOM cfr. Corte di Giustizia, sentenza 28 luglio 2016, causa C-240/15, punto 47.

¹³⁵ Cfr. Corte cost. n. 269 del 2017.

SEZIONE III

IL BILANCIO

CAPITOLO VI

Angelo Buscema

LA GESTIONE PATRIMONIALE

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Concetto di patrimonio pubblico. – 3. Principi costituzionali. – 4. La disciplina normativa dei beni pubblici. – 5. La gestione dei beni mobili e la posizione dei consegnatari. – 6. L'inventariazione e l'aggiornamento dei dati. – 7. La tutela dei beni pubblici. – 8. Le privatizzazioni dei beni pubblici. – 9. La valorizzazione dei beni pubblici. – 10. La fruizione dei beni pubblici e i profili economici dell'utilizzo. – 11. La governance dei beni pubblici. – 12. Le condizioni necessarie per consentire al Parlamento una valutazione delle politiche di gestione patrimoniale.

1. *Premessa*

Una rilettura del capitolo dedicato al patrimonio pubblico non può prescindere da una preliminare considerazione della prospettiva dalla quale il Prof. Salvatore Buscema ha preso le mosse, ponendo in luce l'importanza e la significatività della gestione patrimoniale e gettando le basi scientifiche per una sua riscoperta e valorizzazione al servizio della collettività.

Il Prof. Salvatore Buscema già nel 1976, nel volume "Patrimonio pubblico", e successivamente in occasione del XIV Convegno di contabilità pubblica sui Patrimoni pubblici, svoltosi a Perugia nel 1993, aveva osservato la scarsa attenzione dedicata agli aspetti patrimoniali sia a livello legislativo che a livello operativo e ne aveva stimolato il recupero sollecitando il superamento della c.d. mitizzazione della contabilità finanziaria¹.

Proprio in occasione del già menzionato Convegno l'Autore ha richiamato l'attenzione dei responsabili delle scelte pubbliche di natura economica e finanziaria, con riflessi sempre più intrecciati sui patrimoni pubblici dei quali è titolare la collettività, nella sua globalità e nelle sue articolazioni,

¹ S. Buscema, *La riscoperta dell'importanza della gestione patrimoniale nell'ultimo ventennio: analisi del fenomeno evolutivo*, in: *Patrimoni pubblici e collettività: analisi e prospettive*. Atti del XIV Convegno di contabilità pubblica, Perugia, 15-16 ottobre 1993, 28 ss.

nonché dei titolari delle istituzioni investite della tutela oggettiva dei patrimoni stessi.

Per comprendere la portata degli aspetti patrimoniali della gestione fino ad allora trascurati ha svolto una analisi delle ragioni storiche di questa carenza di attenzione, partendo dall'origine della contabilità finanziaria pubblica e dalla sua progressiva insufficienza per seguire la rapida evoluzione degli interventi pubblici nei settori economici più disparati tendenti a soddisfare sempre e in chiave moderna le esigenze della collettività².

L'assoluta prevalenza degli aspetti finanziari della gestione aveva quasi del tutto oscurato gli aspetti patrimoniali fino al punto da sottoporre al controllo parlamentare soltanto il conto del bilancio.

Gli aspetti della gestione patrimoniale – ritenuti marginali – sono stati, successivamente, presi in considerazione ai fini del controllo amministrativo per i magazzini, mentre veniva affermata la necessità della resa del conto giudiziale per gli agenti che gestivano i singoli beni.

Per comprendere il grado di “atrofizzazione” della tutela della gestione patrimoniale nello Stato e negli altri enti pubblici si possono ricordare alcune considerazioni di natura giuridico-contabile svolte dal Prof. Salvatore Buscema.

La prima considerazione riguarda l'insufficienza del conto generale del patrimonio dello Stato, che avrebbe dovuto comprendere e rappresentare tutti i rapporti giuridici attivi e passivi facenti capo allo Stato–persona.

Tale carenza scaturisce dall'esclusione di alcuni elementi attivi – come i beni demaniali, gli investimenti di enti e organismi con contribuzione proveniente dalla spesa corrente (o effettiva del precedente sistema contabile), i vincoli pubblicistici sui beni di proprietà privata – e di alcuni elementi

² L'origine della contabilità finanziaria è da ricercare nelle caratteristiche dello Stato moderno – post feudale – di procurarsi i mezzi per il soddisfacimento dei bisogni pubblici fondamentali, della difesa (interna ed esterna) e della giustizia, pressoché esclusivamente a mezzo dei tributi coattivamente richiesti ai sudditi in nome del sovrano. La crescita delle esigenze finanziarie ha costretto i sovrani a chiedere il consenso all'imposizione tributaria.

E ciò è avvenuto con la creazione dei parlamenti eletti dai contribuenti con la funzione di consentire l'imposizione tributaria e di controllare l'uso del gettito che il sovrano effettuava a mezzo del suo governo. Il bilancio finanziario, in tal contesto, era lo strumento giuridico e politico con il quale il Parlamento autorizzava – dopo averla esaminata a monte e verificata periodicamente – l'applicazione dei tributi e la erogazione delle spese.

passivi, come gli oneri latenti derivanti da obbligazioni verso terzi per legge ma non ancora accolti in bilancio per un formale contenimento del disavanzo, e le riserve matematiche per le pensioni maturate o in corso di maturazione per i dipendenti dello Stato.

La seconda considerazione riguarda l'arcaicità dei criteri di valutazione degli elementi attivi e passivi che rende, da un lato, scarsamente significativa la rappresentazione dei singoli elementi e, dall'altro, impossibile una seria comparazione con i conti patrimoniali degli altri enti.

L'esclusione dal conto del patrimonio dei beni demaniali è generalmente giustificata dalla loro inalienabilità, la quale renderebbe difficile una loro valutazione.

La constatazione che alcuni beni demaniali, come autostrade e opere di difesa, cagionano all'azienda costi e oneri di mantenimento e di rinnovo ha successivamente portato a una evoluzione della normativa sulla valutazione di tali beni, anche in applicazione del sistema europeo dei conti di cui al regolamento n. 2223 del Consiglio europeo del 25 giugno 1996 – c.d. SEC '95.

Nel pensiero del Prof. Salvatore Buscema, del resto, l'inserimento di tali beni nel conto del patrimonio non aveva soltanto lo scopo di porre in evidenza la solidità dell'azienda nei rapporti con i terzi, ma anche quello di stabilire una ripartizione di compiti e funzioni, con le connesse responsabilità nell'ambito dell'azienda, e di evidenziare le finalità pubbliche perseguite con tali beni e le modalità di perseguimento.

Altro aspetto di criticità evidenziato dal Professore è quello connesso all'arcaicità e incompletezza dei criteri di valutazione dei beni patrimoniali; problematicità che neppure la legge e il regolamento generale dello Stato hanno superato applicando i criteri generali di valutazione contenuti nel Codice civile (art. 2425 c.c.) in quanto ritenuti inadatti per la diversità e peculiarità delle finalità per le quali il conto del patrimonio viene compilato nelle aziende pubbliche.

Altra considerazione riguarda la carenza, in concreto, del sistema di controllo. Carenza dovuta al fatto che viene presa a base del sistema dei rapporti interorganici soltanto la gestione finanziaria.

L'emarginazione degli aspetti patrimoniali derivava dunque dalla presenza di un sistema normativo contabile che assegnava un ruolo insignificante alla rendicontazione patrimoniale dello Stato e degli altri enti pubbli-

ci, con un rilassamento generale nella tutela degli elementi patrimoniali non finanziari.

Tutte queste problematiche rimaste senza soluzione, associate alla scarsa significatività dei documenti contabili ben lontani dal rappresentare la realtà dei rapporti attivi e passivi di ciascun ente, hanno paralizzato il sistema di rilevazione dei beni patrimoniali e determinato un calo di attenzione da parte del Parlamento e degli altri organi rappresentativi delle singole collettività.

Riteneva il Professore che la causa di tale disinteresse fosse da ricondurre anche alla mancata previsione dell'approvazione parlamentare del conto generale del patrimonio, parte integrante del rendiconto generale dello Stato, nonostante il precetto costituzionale di cui all'art. 81, primo comma.

Salvatore Buscema era ben consapevole dell'importanza di questo aspetto della rendicontazione in quanto permetteva una visualizzazione completa dei risultati della gestione, valutati anche in chiave pluriennale.

Da ciò scaturiva la necessità dell'adeguamento della legge di contabilità generale dello Stato al sistema costituzionale, con riflessi sul sistema di bilancio dello Stato, su quello delle Regioni e su quello degli enti nei confronti dei quali si applica la normativa statale.

Altra causa della scarsa rilevanza attribuita alla valutazione dei singoli elementi patrimoniali al termine dell'esercizio dipendeva dall'inadeguatezza del conto economico.

Secondo il prof. Salvatore Buscema una migliore strutturazione del conto economico, pur tenendo presente il diverso significato rispetto al settore privatistico, consentirebbe una più adeguata conoscenza dei risultati della gestione finanziaria e patrimoniale nei suoi aspetti più significativi.

Tale indicazione è stata di recente recepita con l'introduzione di un sistema di contabilità economica delle Pubbliche Amministrazioni di cui al d.lgs n. 29 del 1993 (oggi d.lgs n. 165/2001) e dalla legge n. 94 del 1997; la relativa disciplina è prevista nel Titolo III del relativo d.lgs di attuazione n. 279 del 1997. Per le amministrazioni locali l'art. 229 del TUEL, prevede che il conto economico, redatto ai sensi del d.lgs. 23 giugno 2011, n.118, e successive modificazioni, evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione di competenza economica dell'esercizio considerato, rilevati dalla contabilità economico-patrimoniale (nel rispetto del principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati della contabilità economico-

patrimoniale di cui all'allegato n. 1 e n. 10 al già menzionato d.lgs 23 giugno 2011, n. 118).

Ulteriore profilo che sminuisce l'efficacia del conto del patrimonio ha riguardato l'assenza di adeguati collegamenti con il bilancio finanziario.

Infatti, nella dimostrazione dei punti di concordanza tra la contabilità di bilancio e quella del patrimonio occorrerebbe considerare anche le variazioni economiche che non sono rappresentate nel bilancio finanziario.

Inoltre, l'illustre studioso riteneva necessaria un'analisi degli stanziamenti di bilancio, sia di entrata che di spesa, in funzione dei riflessi sul conto del patrimonio.

La scarsa attenzione del Parlamento e dei cittadini al conto patrimoniale riguarda, tra l'altro, movimenti di notevole portata che non dovrebbero essere lasciati alla piena discrezionalità del Governo.

Il problema ha suscitato perplessità sotto il profilo costituzionale in riferimento all'art. 81, primo comma, Cost., secondo il quale "le Camere approvano ogni anno i bilanci e il rendiconto consuntivo presentati dal Governo".

È stato sostenuto per anni che la volontà del Costituente era quella di sottoporre all'approvazione del Parlamento soltanto il rendiconto finanziario, escludendo che il controllo della Corte dei conti, propedeutico all'esame parlamentare, dovesse estendersi anche alla gestione patrimoniale.

Il Prof. Salvatore Buscema riteneva invece che il Parlamento dovesse approvare l'intero rendiconto generale dello Stato, compreso il conto generale del patrimonio; tesi che, dopo alcuni anni, è stata accolta, in tal modo consentendo alla Corte dei conti di esaminarne le risultanze in sede di giudizio di parificazione del rendiconto e al Parlamento di approvare il rendiconto generale dello Stato nelle due componenti, del conto del bilancio e del conto del patrimonio.

In particolare, le Sezioni riunite della Corte dei conti in sede di giudizio di parificazione del consuntivo per l'esercizio 1980 (SS.RR. n. 138/R del 25 giugno 1981) hanno affermato la necessità di estendere il giudizio al conto del patrimonio congiuntamente a quello del bilancio riconoscendo l'interdipendenza degli aspetti finanziari e patrimoniali dell'attività gestoria.

Soltanto a partire dall'esercizio 1997 il Parlamento, con la legge 3 novembre 1988, n. 385, ha approvato espressamente il conto generale del patrimonio, inteso come certificazione della corretta gestione del compendio

patrimoniale affidato alla cura dell'amministrazione statale e della variazione annuale intervenuta nello stock di beni e attività che compongono il conto.

Altra insufficienza del conto patrimoniale prospettata dal Professore riguarda l'esclusione dei vincoli pubblicistici posti per legge su beni di proprietà privata, vincoli che comportano una diminuzione di valore per i rispettivi proprietari.

Per sopperire alla difficoltà di quantificare l'interesse pubblico nel conto patrimoniale dello Stato o altro ente territoriale il prof. Salvatore Buscema ha suggerito di fare riferimento al costo delle indennità risarcitorie e comunque alla possibilità di attribuire un valore ancorato a criteri obiettivi.

Infine, il Professore ha evidenziato anche la carenza del sistema di controllo che nelle aziende pubbliche di erogazione attiene soltanto al bilancio finanziario, mentre nelle nuove forme di intervento pubblico nell'economia assumono crescente importanza anche i mezzi patrimoniali accanto a quelli finanziari.

La soluzione a tutte queste esigenze è rinvenibile, secondo il Professore, nella Carta costituzionale che prevede il controllo della Corte dei conti (art. 100) anche sulla gestione patrimoniale e un controllo politico del Parlamento che comprende anche il conto del patrimonio.

2. Concetto di patrimonio pubblico

Il concetto di patrimonio pubblico va accomunato a quello di soggetto giuridico, in quanto occorre fare riferimento a una entità soggettivizzata dell'ordinamento a prescindere dall'uso dei beni.

Proprietà pubblica, sulla base delle diverse disposizioni contenute nella Costituzione e nella normativa statale, è quella della quale sono titolari lo Stato o altri enti pubblici.

La diversificazione tra proprietà pubblica e proprietà privata è di estrema delicatezza soprattutto in funzione del sempre più frequente intervento degli enti del settore pubblico nell'economia utilizzando strumenti privatistici.

La difficoltà di definire una linea di demarcazione netta tra settore pubblico e settore privato discende dalle varie formule organizzatorie

dell'intervento pubblico, compresa quella dell'utilizzazione degli strumenti privatistici per il perseguimento di fini pubblici.

Tale difficoltà è influenzata dall'obiettivo interesse degli operatori di fruire dei possibili benefici derivanti dagli strumenti privatistici, quale l'ampia libertà di azione al di fuori dei controlli pubblicistici, e della sostanza pubblicistica.

Di fronte a una realtà molto complessa vi sono enti, come quelli territoriali e quelli istituiti e finanziati dallo Stato o dalla Regione, per i quali la natura pubblica non è discutibile, ma vi è una zona anfibia nella quale si rende obiettivamente difficoltoso individuare la demarcazione.

Una possibile soluzione è quella di fare riferimento alla natura patrimoniale dell'ente che consente la demarcazione tra settore pubblico e privato facendo riferimento ai mezzi patrimoniali e finanziari utilizzati prescindendo dalla natura giuridica di ciascun ente.

In sostanza il criterio soggettivo va integrato con quello oggettivo, con riferimento, cioè, alla provenienza dei mezzi patrimoniali, ai rapporti tra finanza e patrimonio, alla destinazione dei singoli elementi del patrimonio, al regime giuridico di elementi o complessi patrimoniali.

In ogni caso, vanno ricondotti al settore pubblico che li ha generati quei mezzi patrimoniali che provengono dalla finanza pubblica e che non sono transitati nella sfera di soggetti privati.

3. Principi costituzionali

Nel quadro del sistema delle garanzie predisposte dall'ordinamento giuridico una particolare attenzione va dedicata al tema della tutela giuridica ed economica dei beni pubblici, tenendo conto che vi è identità di posizione tra beni pubblici e denaro che a qualsiasi titolo perviene nelle casse di un'amministrazione pubblica.

Nell'ambito di tali tutele occorre preliminarmente tenere conto dell'evoluzione del quadro normativo e giurisprudenziale che ha segnato il passaggio da una concezione di mera conservazione ad una impostazione diretta alla valorizzazione del patrimonio pubblico in funzione strumentale alla realizzazione dell'interesse della collettività.

In tale prospettiva non si può che partire dalla Costituzione e dalla previsione dell'art. 1, secondo il quale la sovranità appartiene al popolo e il relativo esercizio è svolto nelle forme e nei limiti posti dalla stessa Costituzione.

In passato, allorquando la sovranità apparteneva al monarca, questi aveva il potere di pretendere che fossero perseguiti i fini da lui stabiliti.

Il trasferimento della sovranità al popolo, con l'avvento della Repubblica, ha attribuito a quest'ultimo, assieme alla sovranità, anche la titolarità dei beni pubblici, rendendo chiaro che l'obiettivo perseguito è l'interesse pubblico.

Diverse sono le disposizioni contenute nella Costituzione in materia di gestione e tutela del patrimonio pubblico, le quali, complessivamente considerate, danno luogo ad un sistema organico e chiaro della materia.

Il primo punto di riferimento è l'art. 42 Cost., secondo il quale “la proprietà è pubblica o privata. I beni economici appartengono allo Stato, ad enti o a privati”.

Secondo questa disposizione, che è alla base della natura mista della nostra economia, il diritto di proprietà sui beni economici può appartenere a enti pubblici o privati.

Come già detto, la distinzione tra proprietà pubblica e proprietà privata non è netta e va trattata con estrema delicatezza in ragione del fatto che sovente lo Stato interviene nell'economia con utilizzo di strumenti privatistici per il perseguimento di fini pubblici.

Va precisato che per tutti i beni dei quali lo Stato è titolare, sussistono le medesime garanzie di tutela senza che sia possibile discernere o attribuire minore considerazione ai beni strumentali.

Va altresì considerato il parallelismo esistente tra bene e denaro, nel senso che ogni bene acquisisce la natura pubblicistica quando titolare ne diviene lo Stato o un ente pubblico.

Oltre alla definizione del concetto di proprietà pubblica (art. 42 Cost.), la Costituzione disciplina i rapporti che intercorrono tra il soggetto titolare della gestione e rendicontazione e l'organo titolare della proprietà statale, ossia, tra Governo e Parlamento.

Inoltre, l'articolo 100, secondo comma, Cost. stabilisce che la Corte dei conti esercita il controllo preventivo di legittimità sugli atti del Governo, ivi compresi gli atti riguardanti la gestione della proprietà pubblica, e quello

successivo sulla gestione del bilancio e che riferisce direttamente alle Camere sul risultato del riscontro eseguito.

Tale funzione, che si colloca all'interno del rapporto tra Governo e Parlamento, costituisce, insieme all'art. 103, secondo comma, Cost., un sistema organico di tutela affidato alla Corte dei conti, quale magistratura indipendente e garante della corretta gestione del denaro pubblico e dei beni patrimoniali.

Il raccordo tra le due funzioni trova espressione nel momento della rendicontazione prevista dall'articolo 81 della Costituzione, secondo cui le Camere ogni anno approvano i bilanci e il rendiconto consuntivo presentati dal Governo.

La rendicontazione assume un duplice aspetto: terminale dell'attività di gestione del bilancio e dell'attività dei tesorieri e degli agenti contabili.

Il raccordo di questi due aspetti avviene nel rendiconto generale, nelle due componenti del conto del bilancio e del conto del patrimonio, assoggettato al giudizio di parificazione della Corte dei conti in sede di controllo, con le forme della giurisdizione contenziosa.

In definitiva, il controllo sulla rendicontazione della gestione e il giudizio necessario della Corte dei conti sugli agenti contabili che maneggiano il denaro pubblico e gestiscono beni di proprietà pubblica garantiscono che le risorse pubbliche siano legalmente e correttamente impiegate per realizzare l'interesse pubblico.

L'azione che la Corte dei conti svolge è duplice, quale organo di controllo in posizione neutrale e indipendente che esercita il riscontro della regolarità delle gestioni e della legalità degli atti e dei conti, e istituzione giurisdizionale superiore che dichiara e sanziona il danno subito dallo Stato o dall'ente pubblico a causa di una cattiva gestione delle risorse pubbliche. La Corte dei conti, in tale prospettiva, assume il ruolo di custode delle risorse pubbliche e dell'integrità dei percorsi finalizzati alla realizzazione degli obiettivi di crescita economico-sociale sottesi ai vincoli di destinazione delle risorse pubbliche (art. 97 Cost.).

4. La disciplina normativa dei beni pubblici

Con il Regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440, emanato in base alla delega conferita con la legge 3 dicembre 1922, n. 1601, è stata disciplinata

la materia della proprietà pubblica, sia sotto il profilo della distinzione tra beni demaniali e patrimoniali, sia sotto l'aspetto della rendicontazione patrimoniale.

L'art. 1 innanzitutto opera una distinzione tra beni posseduti dallo Stato a titolo pubblico e quelli posseduti a titolo di proprietà privata, cioè tra beni demaniali e patrimoniali.

Tale distinzione ha risvolti sul diverso regime giuridico delle due categorie di beni, specie nei rapporti con i terzi.

Il regime giuridico dei beni pubblici, per quanto possa o debba interessare la contabilità pubblica, riguarda le limitazioni giuridiche poste dal legislatore, in vario grado, per alcuni elementi patrimoniali, per il miglior perseguimento dei fini pubblici e per la conseguente necessaria tutela dei singoli elementi.

Per quanto riguarda il carattere demaniale dei beni pubblici la fonte normativa di riferimento è il Codice civile, le cui disposizioni esplicano effetti principalmente nei rapporti con i terzi.

I caratteri della demanialità e i beni che ne sono connotati sono definiti nell'art. 822 c.c.

L'art. 824 c.c. rende applicabile anche ai comuni e alle province il regime giuridico fissato per il demanio dello Stato dai precedenti artt. 822 e 823.

La principale conseguenza giuridica della demanialità è quella fissata dall'art. 823 c.c., secondo cui "i beni che fanno parte del demanio pubblico sono inalienabili e non possono formare oggetto di diritti a favore di terzi, se non nei modi e nei limiti stabiliti dalle leggi che li riguardano". Sono conseguenze talmente accentuate da far apparire questi beni al di fuori e al di sopra della normale attività dispositiva della quale possono in generale formare oggetto i beni economici.

L'appartenenza a titolo originario si riscontra per quei beni che fanno parte originaria del territorio dello Stato o degli enti locali. Ne fanno parte: il lido del mare, la spiaggia, le rade e i porti, i torrenti, i laghi e le altre acque pubbliche.

Rientrano altresì, nei beni posseduti a titolo originario: le opere destinate alla difesa, le strade, le autostrade, le strade ferrate, gli aerodromi, gli acquedotti, gli immobili d'interesse storico archeologico e artistico, le raccolte

dei musei, delle pinacoteche, degli archivi, delle biblioteche ed altri beni che siano assoggettati al regime demaniale da singole leggi.

La fonte giuridica dell'appartenenza pubblica è la legge. Per gli enti locali, è la stessa legge che prevede l'appartenenza dei beni all'ente territoriale, fermo restando il carattere meramente ricognitivo–accertativo dell'eventuale provvedimento amministrativo. In tal senso si è espressa la Corte di cassazione (sez. II, sent. n. 2770 del 1984; sez. I, sent. n. 5468 del 1986; sez. II, sent. n. 3525 del 1993), la quale ha considerato pubblica l'acquisizione di un bene per *dicatio ad patriam* congiunta ad usucapione; quest'ultima costituisce una modalità diffusa per l'acquisizione originaria di beni sia demaniali, senza limiti di tempo, che patrimoniali, nei limiti temporali della prescrizione acquisitiva, ed è titolo giuridico per l'iscrizione del bene nelle scritture dell'ente locale.

Il carattere della demanialità è diretto a garantire: l'inalienabilità, l'inammissibilità di procedure coattive, l'imprescrittibilità.

L'inalienabilità muove dal presupposto che per alcuni beni non è possibile o prudente affidare la valutazione della conservazione pubblicistica all'apprezzamento dell'ente pubblico e dei suoi funzionari ed è diretta a impedire che alcuni beni possano essere venduti a privati con pregiudizio dell'uso pubblico o, comunque, dell'interesse pubblico.

Strettamente connessa all'inalienabilità è la previsione secondo la quale i beni demaniali possono formare oggetto di diritto a favore dei terzi soltanto nei modi e nei limiti stabiliti dalle leggi che li riguardano (c.d. istituto della "concessione"); ciò comporta che laddove il rinnovo delle concessioni si protragga per diversi anni viene di fatto superato il previsto carattere di temporaneità nell'utilizzazione privatistica di beni che dovrebbero invece essere prioritariamente destinati all'uso pubblico.

L'inammissibilità delle procedure coattive trova giustificazione nella esigenza obiettiva di non distogliere tali beni dall'uso pubblico. Questa esigenza è particolarmente avvertita negli enti locali in difficoltà economiche e finanziarie e quindi soggetti a rischi di azioni esecutive da parte dei creditori, anche se va tenuto presente che nel settore pubblico le procedure coattive dei creditori rappresentano un'eccezione, in quanto la normalità è costituita dall'intimazione a predisporre gli opportuni strumenti per l'erogazione a mezzo dei rispettivi bilanci finanziari.

L'imprescrittibilità tende ad evitare che attraverso situazioni di fatto, create abusivamente o per omissioni di vigilanza, si possa eludere il fondamentale divieto dell'inalienabilità; essa comporta la nullità degli eventuali atti posti in essere in difformità, in quanto adottati in violazione di norme legislative che non consentono sanatorie e sono cogenti per i terzi ai quali è nota la natura giuridica dei beni demaniali.

Nel corso degli anni, tuttavia, sono intervenute disposizioni legislative che, derogando a tale principio per contingenti esigenze di risanamento finanziario, hanno consentito la vendita di beni demaniali ai medesimi soggetti titolari di situazioni abusive protratte nel tempo.

L'acquisizione originaria dei beni destinati a divenire immediatamente demaniali avviene, in linea di massima, come per i soggetti privati, in virtù di costruzione effettuata dall'ente pubblico o per appalto. La fonte giuridica immediata dell'acquisizione è normalmente l'atto amministrativo che dispone la costruzione, anche se a monte vi è sempre la legge che espressamente prevede la demanialità del bene da costruire; la stessa legge è anche indispensabile per l'approntamento dei mezzi finanziari necessari per dare concreta attuazione alla previsione legislativa.

Occorre comunque tener presente la sfasatura esistente tra il momento dell'erogazione dei mezzi finanziari necessari per la costruzione di opere pubbliche e quello dell'acquisizione a titolo originario dell'opera ultimata, che può avvenire solo successivamente al collaudo della stessa, inteso come atto di accertamento della perfetta corrispondenza tra l'opera prevista e quella realizzata.

L'acquisizione derivata può avvenire nel regime di supremazia dell'ente pubblico ovvero nel passaggio di beni tra enti pubblici.

Il potere di supremazia pubblica, per l'acquisizione di determinati beni individuati dal legislatore, può essere esercitato:

- in virtù di un rapporto fisico delle cose con il patrimonio pubblico, come nei casi di beni di interesse storico, archeologico, paleontologico, o di tesoro scoperto su un fondo pubblico;
- in virtù di atti o fatti giuridici che dispongono il passaggio di determinati beni al demanio pubblico.

Il passaggio di beni tra enti pubblici si verifica in forza di specifiche norme legislative che dispongono il trasferimento di funzioni da un ente all'altro; diffuso è il trasferimento di beni demaniali o patrimoniali dallo

Stato e dalle regioni agli enti locali in conseguenza del trasferimento a questi ultimi di funzioni amministrative in materie strettamente connesse a beni già appartenenti allo Stato ovvero per redistribuzione di funzioni tra enti comunitari.

Altrettanto diffuso è il fenomeno del trasferimento di beni dalle regioni agli enti locali con vincolo di destinazione degli stessi beni alle aziende sanitarie locali, con conseguente passaggio della nuda proprietà e dell'obbligo di rispettare i vincoli di utilizzazione.

La perdita della demanialità, con le conseguenze giuridiche che ne discendono, deve essere espressamente prevista dalla legge e va accertata con la massima cautela.

La cessazione può avvenire:

- per fatto naturale (spiaggia da cui si è ritirato il mare; fiume dissecato o naturalmente deviato; franamento di una strada e conseguente necessità di deviazione; distruzione di un edificio demaniale per varie cause, quali l'incendio o il terremoto);
- per atto della pubblica amministrazione competente (deliberazione di passaggio di un certo bene dal regime della demanialità a quello della patrimonialità con la valutazione della cessazione dell'interesse pubblico al mantenimento della demanialità).

La sdemanializzazione dovrebbe essere sempre attivata nell'esclusivo interesse pubblico, anche se nel corso degli anni si sono verificati casi, peraltro non sporadici, di sanatorie di situazioni di fatto illegittime o di fenomeni speculativi a danno dell'ambiente. Essa comporta: la cessazione del diritto di uso pubblico da parte dei cittadini e della collettività in genere; la cessazione delle limitazioni che per i terzi comporta il regime giuridico della demanialità di un certo bene; l'insorgenza delle eventuali limitazioni che dal nuovo *status* possono derivare, restando salvi soltanto i diritti acquisiti anteriormente.

Su questo specifico aspetto, l'art. 5 del regolamento di contabilità generale dello Stato prevede che "i beni del pubblico demanio che cessano dalla loro destinazione all'uso pubblico passano al patrimonio dello Stato"; tale disposizione deve ritenersi intesa all'attuazione di norme di livello superiore che fissano i criteri obiettivi per la cessazione all'uso pubblico dei beni demaniali, in conseguenza della quale le autorità amministrative competenti debbono prendere atto del passaggio al patrimonio dell'ente locale.

I beni pubblici, non assoggettati al regime della demanialità, appartengono al patrimonio degli stessi. Alcuni di essi sono assoggettati al vincolo dell'indisponibilità: gli edifici destinati a sede degli uffici pubblici con i loro arredi; gli altri beni destinati a pubblico servizio (art. 826, terzo comma, c.c.).

L'indisponibilità è direttamente connessa alla destinazione dei beni stessi e perdura fin tanto che non sia modificata per altre finalità diverse da quelle sopra indicate. Il vincolo di indisponibilità comporta anche l'inalienabilità e l'incommerciabilità dei beni stessi.

Allorquando i beni non siano destinati a sede di uffici o a pubblico servizio fanno parte del patrimonio disponibile dell'ente, cioè dei beni che possono essere utilizzati per altre finalità e che possono essere alienati o ceduti, sempre tuttavia nell'interesse della collettività.

La delimitazione dei beni da considerare come rientranti nel patrimonio disponibile non sempre appare chiara, ove si consideri che la destinazione all'uso pubblico dipende, in parecchi casi, dagli obiettivi che si vogliono in concreto perseguire; basti pensare al c.d. patrimonio industriale, cioè ai beni per l'esercizio di attività tipicamente industriale, per i quali esiste, da un lato, la destinazione dei beni a servizi pubblici e, dall'altro, la possibilità di effettuare scambi e alienazioni che rientrano nel quadro dell'attività tipicamente industriale.

L'indisponibilità di taluni beni appartenenti ad enti pubblici è disciplinata dal Codice civile con l'evidente finalità di richiamare l'attenzione della generalità dei cittadini che in qualsiasi forma vengono a contatto con una pubblica amministrazione per rapporti concernenti beni aventi una particolare destinazione.

L'acquisizione dei beni patrimoniali può avvenire: a titolo originario, ad esempio per usucapione (terreni, fabbricati, beni mobili), ovvero, come già visto in precedenza, per costruzione di opera direttamente o per appalto; a titolo derivato, in virtù di un rapporto fisico delle cose con il patrimonio pubblico ovvero per atti o fatti che dispongano il passaggio di beni.

L'atto o il fatto che legittima l'acquisizione, che può essere di proprietà o di diritti sul bene, costituisce il titolo giuridico che legittima l'ente pubblico ad iscrivere il bene nel proprio registro inventari.

Il superamento dell'anacronistica esclusione dai conti patrimoniali delle Amministrazioni pubbliche dei beni demaniali per addotte difficoltà di

quantificazione, peraltro solo parzialmente giustificabili, è avvenuto in conseguenza dell'applicazione del sistema europeo dei conti di cui al regolamento n. 2223 del Consiglio europeo del 25 giugno 1996 – c.d. SEC '95, con avvio della costruzione di conti economici delle amministrazioni pubbliche.

Secondo tale classificazione possono essere iscritti nei conti patrimoniali delle amministrazioni pubbliche i beni demaniali suscettibili di una valutazione economica.

Per quanto riguarda lo Stato una importante novità è stata introdotta dall'art. 14 del d.lgs. n. 279 del 7 agosto 1997 che ha previsto, nell'ambito della ristrutturazione del rendiconto generale dello Stato, per il conto del patrimonio l'introduzione di un livello di classificazione dei beni statali in grado di individuare quelli suscettibili di utilizzazione economica.

5. La gestione dei beni mobili e la posizione dei consegnatari

Per la conservazione dei beni mobili nell'ambito del settore pubblico è prevista la figura giuridica del consegnatario. Tutti i beni mobili, a qualunque categoria appartengano, devono essere dati in consegna ad agenti "consegnatari". La consegna è effettuata per mezzo di inventari e implica la personale responsabilità del consegnatario fino a che non ne abbia ottenuto il discarico. Gli agenti consegnatari, pertanto, non rispondono della abusiva e colpevole deteriorazione degli oggetti regolarmente dati in uso ad impiegati o affidati per ragioni di servizio se non in quanto abbiano omesso di operare quella vigilanza che loro incombe nei limiti delle attribuzioni del loro ufficio.

Il consegnatario vigila sulla buona conservazione e sul regolare uso dei beni stessi, consistente nell'attività rivolta al buon mantenimento dei beni presi in consegna. La conservazione consiste nel complesso di attività tendenti a garantire sia l'integrità dei beni e la loro costante idoneità a essere destinati al loro uso, sia la tutela giuridica, cioè la prevenzione di atti pregiudizievoli per la successiva specifica utilizzazione. In questo senso la conservazione è strumentale rispetto alla utilizzazione del bene. La nomina dei consegnatari dei beni avviene in rapporto alla ubicazione e alla dislocazione dei vari uffici, scegliendoli, di regola, tra i dipendenti assegnati agli uffici

stessi, anche se non possono essere esclusi casi di soggetti non dipendenti (es. preside, capo di istituto, prefetto o comandante della caserma dei carabinieri relativamente ai beni mobili, da essi custoditi, di proprietà degli enti locali non direttamente assegnati ad una specifica utilizzazione).

Per quanto riguarda la sottoposizione dei consegnatari all'obbligo di rendere conto della loro gestione è stato chiarito dalla giurisprudenza contabile che essa riguarda esclusivamente i beni presi in consegna con "debito di custodia", non anche quelli per i quali i consegnatari siano gravati solo del "debito di vigilanza".

Con diverse pronunce le sezioni giurisdizionali della Corte dei conti, nel circoscrivere il giudizio di conto al solo consegnatario con "debito di custodia", hanno osservato che la figura del consegnatario si caratterizza per avere un debito di "materie" o di "generi" o di "oggetti", esclusivamente mobili, con esistenze iniziali e rimanenze finali, determinante il sorgere di un preciso obbligo restitutorio dei beni o delle materie assunti in carico³.

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 110 del 1970, ha riconosciuto, ai sensi dell'art. 103 Cost., l'assoggettamento al giudizio di conto del consegnatario dei beni mobili del Consiglio regionale della Sardegna riconoscendo l'applicabilità della disciplina prevista per gli agenti contabili dello Stato anche alle Regioni, sia a statuto ordinario, sia a statuto speciale.

Con una recente pronuncia (sentenza n. 59 del 2024) la stessa Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di una norma della Regione Calabria che, in violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera l), Cost. attribuiva autonomamente la qualifica di agente contabile a taluni soggetti, invadendo la competenza esclusiva statale nella materia "giurisdizione e norme processuali".

La pronuncia si caratterizza per l'auspicio di un intervento normativo, rivolto in chiusura della motivazione, al legislatore statale prendendo in adeguata considerazione l'evoluzione della figura e del ruolo dell'agente contabile con particolare riferimento alle partecipazioni societarie degli enti pubblici.

³ Tra le altre, vedasi Corte dei conti, Sez. Giur. Piemonte, sentenze n. 278 e n. 298 del 2021, Sez. giur. Toscana, sentenza n. 129 del 2019, Sez. giur. Calabria, sentenza n. 537 del 2019.

I consegnatari sono personalmente responsabili dei beni ricevuti in custodia fino a che non ne abbiano ottenuto formale scarico, salvo che per la custodia dei beni regolarmente dati in uso ai singoli dipendenti. Ogni consegnatario tiene a sua cura un registro descrittivo dei beni ricevuti con l'indicazione del numero d'ordine e del valore assegnato al bene, nonché del dipendente al quale il bene stesso è stato dato in uso. Nel caso di perdita delle materie appartenenti all'ente locale l'obbligo di reintegrazione da parte del consegnatario costituisce debito di valore. La valutazione dei beni perduti va, pertanto, effettuata di volta in volta, in sede amministrativa o giurisdizionale, senza incidere sulla tenuta degli inventari e sulla compilazione dei conti patrimoniali. In tale sede è necessario, tra l'altro, tenere presenti le maggiorazioni di valutazione economica nel frattempo sopravvenute, in modo da consentire il reintegro nella misura del pregiudizio patrimoniale effettivamente subito (Corte dei conti, Sez. I, 4 febbraio 1965, n. 135). Nella determinazione del danno conseguente alla perdita di un bene da parte di un consegnatario il giudice contabile tiene anche conto della degradazione dipendente dall'uso del bene (Corte dei conti, Sez. II, 26 marzo 1966). I documenti di consegna (verbale di passaggio di gestione) fanno fede della reale consistenza del materiale consegnato, ma non perciò costituiscono sicura prova a scarico del contabile cedente, ove risulti provato, attraverso fatti successivi documentalmente accertati, che parte del materiale consegnato non doveva essere compreso tra le giacenze, riferendosi esso a separata contabilità. Peraltro il verbale di consegna non può far fede della natura della provenienza del materiale consegnato di cui aveva carico (Corte dei conti, Sez. II, 30 novembre 1968, n. 22) dovendo peraltro, ritenersi che pur essendo pacifico che il contabile, il quale accetti incondizionatamente e senza verifica materiali o valori, assume la responsabilità delle deficienze che in seguito si dovessero riscontrare, con la conseguenza della responsabilità solidale dei due agenti contabili, cessante e subentrante.

Non può del pari escludersi che una ricognizione, sia pure tardiva, eseguita dal contabile, nel suo interesse, con accertamento della concordanza col carico, dimostrativa dell'esatta reale situazione al momento del cambio della gestione, possa avere valore determinante per il scarico del precedente consegnatario (Corte dei conti, Sez. I, 5 febbraio 1966, n. 68).

6. L'inventariazione e l'aggiornamento dei dati

Come si è già prima accennato, la certezza dei dati contenuti nel conto patrimoniale è direttamente collegata alla puntuale rispondenza degli stessi alla realtà storica di riferimento del conto. Perché tuttavia si possa avverare tale condizione è necessario altresì che vi sia puntuale rispondenza alla realtà degli elementi che sono alla base del conto patrimoniale, ovverosia degli inventari.

L'inventario è un documento contabile che racchiude e rappresenta i singoli elementi giuridici e di fatto, sia attivi che passivi, dei quali sia titolare l'ente. Caratteristica dell'inventario è quella di esporre la situazione in modo descrittivo e, nei casi previsti, valutativo dei beni dell'ente nel suo continuo divenire, prescindendo dalle vicende gestionali di un determinato esercizio. L'inventariazione è quel complesso di operazioni di ricerca, interpretazione, rilevazione, valutazione e scritturazione degli elementi del patrimonio di un ente a una certa data.

Il procedimento d'inventariazione è un'operazione complessa ed indispensabile per la determinazione del valore dei componenti del patrimonio o di una sua parte o di un suo aggregato.

Tale procedimento passa attraverso diverse fasi: a) la ricognizione, che è l'operazione attraverso la quale si accerta, mediante l'indagine materiale o l'esame di scritture e documenti, l'esistenza dei vari elementi patrimoniali e la loro pertinenza giuridica; b) la classificazione, consistente nel raggruppamento degli elementi patrimoniali ricercati in classi o categorie; c) la descrizione, che consiste nell'indicazione dei singoli beni che costituiscono il patrimonio; d) la valutazione che è l'operazione con la quale si attribuisce ai singoli beni, individuati, classificati e descritti, una misura monetaria, onde esprimere in un solo atto complessivo la utilità o il valore del patrimonio.

Per quanto riguarda la natura dei beni, la tipologia degli inventari può essere così distinta:

1) Inventari dei beni demaniali, consistenti in uno stato descrittivo e, nella misura e nei limiti prima accennati, valutativo desunto dai rispettivi catasti e, per quelli trasferiti dallo Stato, dai rispettivi decreti di trasferimento e dai conseguenti verbali di consegna. L'inventario deve contenere in ogni caso l'indicazione delle eventuali concessioni o deleghe gravanti sui beni e in ogni singola scheda vengono annotati tutti quegli elementi utili

per l'identificazione e amministrazione del singolo bene. In ogni scheda viene, o comunque deve essere, costantemente resa nota la concreta destinazione dei beni (concessione, durata, ecc.), così come l'esistenza di limitazioni o servitù a favore di terzi (es. accessi stradali, ecc).

2) Inventari dei beni patrimoniali immobili, consistenti in uno stato descrittivo e valutativo comprendente le seguenti indicazioni: a) il luogo, la denominazione, la qualità; b) i connotati catastali, l'estimo o la rendita imponibile; c) i titoli di provenienza; d) l'estensione; e) il reddito; f) il valore fondiario approssimativo; g) le servitù, i pesi e gli oneri di cui siano gravati; h) l'uso o servizio speciale a cui sono destinati e l'Ufficio alla cui amministrazione sono affidati; i) la durata di tale destinazione. A supporto di tali inventari è tenuto inoltre un apposito schedario.

3) Inventari di beni mobili: in essi sono indicati tutti i beni mobili, esclusi quelli di normale consumo, con le seguenti indicazioni: a) la denominazione e descrizione dei singoli oggetti secondo la loro diversa natura o specie; b) il numero di inventario attribuito a ogni singolo oggetto, anche con numerazione discontinua per le eventuali esigenze del sistema elettronico di tenuta delle scritture; c) la data e l'ufficio che l'ha presi in carico, l'uso cui sono destinati; d) la provenienza; e) il valore al prezzo di acquisto ovvero di stima o di mercato quando i beni siano pervenuti per altro titolo; f) gli estremi del discarico.

La compilazione degli inventari è un fatto tecnico e amministrativo con il quale si attesta che tutti i beni ovvero i diritti dei quali è titolare l'ente sono inclusi nel documento e che non vi sono beni o diritti che ne sono rimasti esclusi.

La predisposizione dell'inventario iniziale e il successivo aggiornamento sono operazioni imprescindibili, così come il costante aggiornamento, per l'attendibilità dei dati rispetto alla realtà storica di riferimento del conto patrimoniale e per l'ordinata tenuta della contabilità economico-patrimoniale.

Il processo di armonizzazione contabile, previsto dal d.lgs n.118 del 23 giugno 2011, ha imposto a tutti gli enti pubblici interessati da questo rinnovamento, di avere una corretta gestione della contabilità economico-patrimoniale.

Prima dell'introduzione dell'attuale disposto normativo le fasi di gestione e pianificazione negli Enti erano considerate attività di rilievo secondario.

Con l'avvio dell'armonizzazione, invece, gli enti locali sono tenuti a redigere e tenere necessariamente un "Inventario aggiornato e coerente con la contabilità dell'Ente" ed a codificare le varie voci dell'Inventario al Piano dei Conti Integrato (All. 6, d.lgs n.118 del 2011), dai quali discendono e si integrano con il Conto Economico e il Conto del Patrimonio

La consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio è predisposta, ai sensi dell'art.230 del d.lgs 18 agosto 2000 n.267, nel rispetto del principio contabile generale della trasparenza (principio n.17) e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui agli allegati 1 e 4/3 del decreto legislativo n.118 del 2011, e ss.mm.

L'ordinamento contabile ha previsto un sistema di ricognizione periodica, sia ordinaria che straordinaria, che si ricollega all'esigenza di carattere pubblicistico di una utilizzazione dei beni continuamente adeguata alle esigenze dell'amministrazione comunale o provinciale. Ciò anche ai fini dell'aggiornamento dei valori iscritti negli inventari e per consentire un adeguamento del conto del patrimonio il cui inserimento ha un significato essenziale di controllo nel sistema delle garanzie che debbono circondare non solo la gestione finanziaria, ma anche quella patrimoniale dello Stato e degli enti pubblici.

Lo sbocco della ricognizione, oltre che l'individuazione di nuovi elementi, può essere anche quella dell'eliminazione dei beni mobili non più idonei all'uso loro assegnato per vetustà, o che per qualsiasi altra ragione fossero divenuti inservibili.

Presupposto dell'eventuale alienazione dei beni mobili divenuti inservibili è la dichiarazione di fuori uso e la cancellazione dall'inventario ai fini del discharge del consegnatario.

7. La tutela dei beni pubblici

Il sistema delle garanzie nei confronti dei beni pubblici comprende: l'autorizzazione legislativa per gli acquisti, le vendite e la destinazione; l'approvazione da parte dell'organo volitivo dei risultati della gestione patrimoniale; il controllo esterno sulla gestione patrimoniale; la giurisdizione contabile.

Per quanto riguarda il controllo esterno sulla gestione patrimoniale va considerato l'apporto alla tutela degli aspetti patrimoniali conseguente alla svolta storica nella parificazione da parte della Corte dei conti del rendiconto generale dello Stato relativo all'esercizio 1980, superando una anacronistica limitazione della parifica al solo conto del bilancio.

In tale pronuncia la Corte dei conti ha affermato che "il conto del patrimonio è soggetto alla pronuncia di regolarità della Corte, ai sensi del combinato disposto dagli articoli 22, 23 e 24 della legge 5 agosto 1978, n. 468, in quanto parte integrante, al pari del conto del bilancio, del rendiconto generale dello Stato".

Secondo la magistratura contabile "una rilettura e valutazione complessiva" della legge di riforma (legge n. 468 del 1978) "hanno portato a ritenere che la verifica del rendiconto generale non possa prescindere da una considerazione degli aspetti patrimoniali. E ciò tanto ai fini della formale pronuncia, in termini di regolarità, da parte della Corte, quanto agli effetti dell'approvazione parlamentare del consuntivo alla quale la pronuncia stessa è finalizzata".

La Corte dei conti ha evidenziato, difatti, che "dall'intero contesto della legge n. 468, e soprattutto dall'articolo 22, emerge in effetti l'intento legislativo di recuperare significatività alle risultanze patrimoniali della gestione, in un quadro di rafforzata significatività dei conti dello Stato" e che le disposizioni della legge di riforma – pur in parte riproduttive di norme previgenti – considerano il conto del patrimonio quale parte integrante del rendiconto generale e lo sottopongono, nella sua globalità, al giudizio della Corte e alla successiva approvazione parlamentare. Inoltre, secondo la stessa Corte dei conti, "nell'ambito delle esigenze che emergono dal nuovo orientamento delle Sezioni riunite, la tempestiva presentazione del conto viene a configurarsi come condizione non soltanto per il referto alle Camere ma per la possibilità stessa di una pronuncia della Corte".

Dal momento storico della pronuncia di regolarità dell'udienza del 22 giugno 1981 la Corte ha svolto annualmente il giudizio di parificazione sul conto generale del patrimonio dello Stato e sui conti delle Aziende autonome.

L'accertamento della correttezza e vericità dei dati è avvenuto, per ovvie motivazioni di ordine metodologico, partendo da un dato iniziale presupposto e verificando la regolarità delle successive scritturazioni; in altri ter-

mini si è iniziato considerando come anno zero l'esercizio 1980 e si è successivamente accertata la giustificazione giuridica delle iscrizioni e delle variazioni nelle singole partite patrimoniali.

In linea generale la funzione di tutela e di garanzia assunta dalla Corte dei conti nei confronti della gestione patrimoniale si esprime attraverso due momenti o stadi di verifica: a) controllo sugli atti di ordinazione delle partite patrimoniali e sulla relativa gestione partendo dalla situazione risultante dagli inventari; b) esame dei conti giudiziali degli agenti che hanno eseguito gli ordini di carico e scarico; c) eventuale giudizio di responsabilità a carico di coloro che, all'interno dell'amministrazione recano danno patrimoniale allo Stato; d) giudizio di regolarità sui risultati finali della gestione patrimoniale riassunti nel conto generale facente parte del rendiconto generale dello Stato.

Su un piano concreto tale sistema organico di tutela ha tenuto conto di difficoltà e di incongruenze che si sono manifestate nell'esercizio delle funzioni di controllo e giurisdizionali della Corte dei conti.

Per il controllo va sottolineata la problematicità di una verifica dei fatti di gestione non collegati alla legittimità del singolo atto ma aventi evidenti riflessi patrimoniali.

Emblematica è, ad esempio, la difficoltà riscontrata dai magistrati contabili nel verificare l'osservanza dell'art. 111 del regolamento di contabilità generale dello Stato che impone l'obbligo di indicare nei decreti di approvazione dei contratti le variazioni apportate al valore del patrimonio dello Stato.

Per quanto attiene al giudizio di regolarità sul conto generale del patrimonio – giudizio che come già detto non comprende la verifica della conclusione dei giudizi sui conti degli agenti contabili –, esso è attualmente limitato alla verifica di regolarità della documentazione presentata dalla stessa amministrazione, anche utilizzando il sistema informativo posto in essere dalla Ragioneria generale dello Stato.

Occorre sottolineare che – pur in mancanza di uno sforzo organizzativo per un esame approfondito della gestione patrimoniale in generale e del conto del patrimonio in particolare – tale esame, che ha ripreso incisività a partire dal 1980, ha consentito di avviare un processo, ancora in corso, di riscoperta del già menzionato conto del patrimonio e di approfondimento

di tematiche connesse a profili di gestione patrimoniale negli enti e negli organismi pubblici.

Il sistema rimane tuttavia carente, sul piano delle necessarie connessioni tra controllo sulla gestione patrimoniale e tutela giurisdizionale dei beni pubblici, del necessario collegamento tra conti giudiziali a materia e conto generale del patrimonio.

Difatti, la base di riferimento per ciascuna amministrazione ai fini della parificazione delle scritture con i dati riportati nei conti a materia prima dell'invio alla competente sezione giurisdizionale, sono gli inventari, purtroppo non costantemente aggiornati.

Per quanto attiene, invece, alla tutela giurisdizionale dei beni pubblici, va considerato che la resa del conto giudiziale alla Corte dei conti per la gestione dei beni, oltre che del denaro, appartiene alla fisiologia del sistema pubblico e prescinde dall'insorgenza di qualsiasi controversia.

Tale adempimento assolve alla sua obiettiva funzione di garanzia basandosi sull'indisponibilità delle Amministrazioni pubbliche a dichiarare il discarico dei singoli agenti che hanno gestito – secondo le direttive e le istruzioni legittimamente ricevute – i singoli beni patrimoniali.

Un impulso particolare è dato dall'obbligo di presentazione del conto giudiziale in relazione alle azioni e alle partecipazioni pubbliche, espressamente annoverate tra i beni mobili dello Stato, ai sensi dell'art. 20, lettera c), del r.d. n. 827 del 1924.

Tale obbligo è conseguente alla considerazione dell'esistenza di figure particolari di "strutture pubbliche" che vengono a caratterizzare l'evoluzione delle forme organizzative delle pubbliche funzioni e servizi, con l'utilizzo di forme e regole gestorie tratte dal diritto privato, per gestire beni, denari e servizi pubblici intestati allo Stato, alle regioni e/o agli enti locali.

Lo strumento del conto giudiziale si è nel tempo evoluto diversificandosi in relazione alla sua applicazione all'azienda pubblica, all'ente pubblico economico, alla società per azioni o a responsabilità limitata.

In queste società il soggetto ha natura privata e private sono le regole gestorie impiegate, ma il capitale e i mezzi gestiti sono pubblici e pubbliche sono le finalità perseguite.

In proposito, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 59 del 18 aprile 2024, ha affermato che "il giudizio avente ad oggetto azioni e quote socie-

tarie si configura [...] come un procedimento giudiziale, a carattere necessario ed ineludibile, per la salvaguardia di interessi generali della collettività connessi alla gestione del denaro o di beni pubblici (sentenze n. 114 del 1975 e n. 292 del 2001)”.

La fisiologia si trasforma in patologia tutte le volte in cui gli agenti contabili – che hanno in carico la gestione dei singoli beni che debbono necessariamente trovare collocazione nel conto patrimoniale – non rendono spontaneamente, o su sollecitazione della propria Amministrazione, il conto giudiziale.

Una effettiva attivazione di tale forma di tutela dei beni pubblici è agevolata dall’avvenuto decentramento della giurisdizione contabile con l’istituzione delle Sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti e dal censimento degli agenti (statali, regionali, provinciali, comunali) tenuti alla resa del conto e dall’emanazione del nuovo codice di giustizia contabile (d.lgs. 26 agosto 2016, n. 174)⁴.

Nella già menzionata sentenza la Corte costituzionale, con riferimento al censimento, ha osservato che “si tratta ... di un’ampia platea che vede interessati tutte le amministrazioni dello Stato, compresi gli istituti e le scuole di ogni ordine e grado, le aziende e amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le regioni, le province, i comuni, le comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli istituti autonomi, le case popolari, le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l’Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio

⁴ «La Corte Costituzionale (sentenza n. 185 del 1982, già ricordata) ha, poi, affermato che la giurisdizione che si esercita sui conti dei tesorieri, dei ricevitori, dei cassieri e degli agenti in genere, incaricati di riscuotere, di pagare, di conservare e di maneggiare denaro pubblico o di tenere in custodia valori e materie di pertinenza dello Stato e degli enti pubblici, rientra nell’ambito della tutela del pubblico denaro, intendendosi per questo, secondo la più moderna accezione di contabilità pubblica, non soltanto i mezzi della finanza propriamente statale, ma anche quelli della finanza delle regioni, degli enti locali e degli enti istituzionali» (M. Vari, *La tutela oggettiva del patrimonio pubblico nelle sedi giurisdizionali*, Rel. al XIV Conv. cont. pubbl., 178 degli Atti).

1999, n. 300 (Riforma dell'organizzazione del Governo, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59)".

A detto adempimento deve provvedere ciascuna Amministrazione partendo dalle poste attive del conto patrimoniale; e in mancanza di tale iniziativa spontanea, l'individuazione può essere sollecitata dal magistrato relatore della competente sezione giurisdizionale della Corte dei conti, ricordando che una eventuale inerzia dell'agente (o, addirittura, dell'Amministrazione) può dar luogo alla promozione del giudizio per resa di conto da parte del Procuratore regionale della magistratura contabile (art. 141 d.lgs. n. 174 del 2016).

Un altro tipo di intervento giurisdizionale è il giudizio per danni arrecati al patrimonio di ciascun ente pubblico dai propri dipendenti o da coloro che con essi abbiano un rapporto organico o di servizio.

Questo tipo di giudizio è azionato dal Procuratore regionale su denuncia di coloro che, nell'esercizio di una attività, vengono a conoscenza di fatti che possono dar luogo a danno patrimoniale per un ente pubblico.

La tutela oggettiva dei patrimoni pubblici costituisce uno degli aspetti più significativi della giurisdizione contabile ed è destinata ad un rafforzamento in conseguenza della riscoperta importanza della gestione patrimoniale che ha indotto ad un esame più approfondito del rispetto delle regole di correttezza della gestione patrimoniale.

Infatti, le responsabilità connesse alla menzionata gestione – oltre che a mezzo delle normali denunce – possono emergere anche in sede di conto giudiziale, che il rappresentante della Procura regionale deve esaminare ai fini del discarico dell'agente contabile.

L'ulteriore intervento giurisdizionale, per la tutela dei patrimoni pubblici, è attribuito alla competenza del giudice civile che interviene quando il danno al patrimonio dell'ente pubblico è provocato da terzi estranei alla amministrazione pubblica. In tali ipotesi l'azione viene esercitata con i normali mezzi forniti dall'ordinamento giuridico.

Va precisato che l'esercizio di questo tipo di azione non è discrezionale ma obbligatorio, in quanto l'eventuale inerzia colpevole degli amministratori o dei dirigenti dell'ente interessato per ottenere il risarcimento del danno provocato al patrimonio pubblico, accertata in sede di vigilanza o di controllo, fa scattare l'obbligo di denuncia al competente Procuratore regionale della Corte dei conti.

Particolare rilevanza assume l'intervento del giudice civile con riguardo alle partecipazioni azionarie dello Stato o di altro ente pubblico considerate beni pubblici ai sensi dell'art. 20, lettera c), del regolamento di contabilità generale dello Stato.

Infatti, il diritto previsto dal c.c. (art. 2409) di esercitare l'azione di responsabilità a carico degli amministratori per danni arrecati alla società, diviene per l'ente pubblico un dovere con tutte le conseguenze che ne possono derivare in sede di giurisdizione contabile.

Altro intervento giurisdizionale è quello che si svolge in ambito penale. L'inadeguato funzionamento del sistema dei controlli determina, talvolta, la necessità dell'intervento del giudice penale che può investire anche aspetti patrimoniali della gestione degli enti pubblici.

Un ulteriore intervento giurisdizionale è quello della Corte di cassazione, quale supremo organo regolatore della competenza dei giudici nel nostro ordinamento, finora sovente utilizzato al fine di contestare la competenza della Corte dei conti per i giudizi di responsabilità nei confronti di amministratori e dirigenti delle società pubbliche partecipate.

In tale articolato sistema si pone l'esigenza di una chiarificazione sulla distinzione fra competenza del giudice ordinario e competenza della Corte dei conti. Giova al riguardo sottolineare che anche la Corte costituzionale si è occupata della materia esprimendosi su specifiche questioni poste in riferimento a diversi parametri costituzionali, quali l'art. 103, secondo comma, della Costituzione che attribuisce alla Corte dei conti la giurisdizione «nelle materie di contabilità pubblica»⁵; l'art. 100, secondo comma, con riguardo agli «atti di Governo» sui quali deve essere esercitato il controllo di legittimità della Corte dei conti; gli articoli 81 e 97 della Costituzione.

Per quanto riguarda più direttamente la tutela del patrimonio pubblico, la Corte costituzionale si è pronunciata con riferimento alle dismissioni immobiliari.

In particolare, con la sentenza n. 63 del 2013, la Corte costituzionale ha affermato, con riguardo alla destinazione delle risorse derivanti dalla dismissione del bene pubblico per ridurre il debito dell'ente territoriale, che

⁵ Corte cost. vedasi (tra le altre), sentenze n. 89 del 2023, n. 182 del 2022, n. 18 del 2019.

la correlazione funzionale della dismissione risponde a una scelta di politica economica nazionale, adottata per far fronte a una eccezionale emergenza finanziaria del Paese nel perseguimento di un obiettivo di interesse generale nel quadro del necessario concorso delle autonomie al risanamento della finanza pubblica⁶.

Con una sentenza più recente, in tema di tutela dell'ambiente e del paesaggio, la Corte costituzionale ha affermato che la funzione del Piano di utilizzo del demanio marittimo (PUDM) è essenziale non solo per la regolamentazione della concorrenza e della gestione economica del litorale marino, ma anche per la tutela dell'ambiente e del paesaggio, dei quali deve essere garantita, tra l'altro, la fruizione comune anche al di fuori degli stabilimenti balneari, attraverso la destinazione di una quota di spiaggia libera (sentenza n. 108 del 2022).

8. Le privatizzazioni dei beni pubblici

Sotto la spinta di esigenze di risanamento finanziario sono intervenuti, dalla seconda metà degli anni '90, una serie di interventi legislativi che hanno previsto la dismissione dei beni pubblici attraverso specifiche operazioni: censimento, individuazione dei beni non più necessari ai fini di pubblico interesse, affidamento della gestione a società specializzate anche in previsione della vendita (d.l. 25 settembre 2001, n. 351, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, L. 23 novembre 2001, n. 410, recante disposizioni urgenti in materia di privatizzazione e valorizzazione del patrimonio immo-

⁶ La Corte costituzionale, con la sentenza n. 284 del 2012, con riferimento alle disposizioni contenute nel decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, che attribuivano all'Agenzia del demanio un ruolo determinante per la valorizzazione, trasformazione, gestione ed alienazione del patrimonio pubblico, anche di proprietà delle Regioni e degli altri enti territoriali, ha affermato che la disposizione censurata "lungi dal proporre una contaminazione delle competenze circa la titolarità dei beni in questione, introduce unicamente meccanismi volti alla ottimizzazione complessiva del patrimonio immobiliare pubblico, incidendo in primo luogo sul profilo funzionale della sua destinazione ed utilizzazione economica".

Nello stesso senso, la sentenza n. 245 del 2015 che ha riconosciuto allo Stato nelle disposizioni dirette alla valorizzazione dei beni demaniali (art. 1, comma 388, della legge 27 dicembre 2013, n. 147) la titolarità di un potere di coordinamento della finanza pubblica.

biliare pubblico e di sviluppo dei fondi comuni di investimento immobiliare).

Lo strumento societario era stato individuato quale modello privilegiato per valorizzare e alienare i beni pubblici avviando un processo di esternalizzazione delle attività inerenti alla vendita e alla valorizzazione dei beni immobili a soggetti terzi attraverso “società veicolo”.

Il processo di dismissione del patrimonio immobiliare pubblico era stato determinato – oltre che dall’esigenza di reperire entrate straordinarie per contribuire alla riduzione dello stock del debito pubblico – dalla scarsa redditività degli immobili, dagli eccessivi costi di manutenzione e dalla carenza di risorse a disposizione per evitarne il progressivo stato di degrado.

Gli interventi normativi, che si sono susseguiti in quegli anni, hanno riguardato diversi aspetti connessi alla gestione immobiliare, quali il sostegno alla formazione di un mercato immobiliare efficiente, la formazione e il coinvolgimento di operatori specializzati nella valorizzazione del patrimonio immobiliare, lo sfruttamento economico del patrimonio storico e culturale dello Stato insieme alla sua conservazione e salvaguardia.

Anche i fondi immobiliari, di cui all’art. 4 e segg. del d.l. n. 351 del 2001, sono stati utilizzati dallo Stato per alcune operazioni finalizzate a dismettere immobili tramite conferimento e/o cessione e per iniziative di valorizzazione.

Nella prima ipotesi, che è alternativa a quella classica di vendita, l’utilizzo dello strumento “Fondo” è servito per attuare processi di valorizzazione e dismissione di asset immobiliari non più utilizzabili per finalità istituzionali. I proventi derivanti dai trasferimenti al Fondo, ovvero dalla cessione delle quote in caso di conferimento, sono stati essenzialmente diretti a ridurre il debito pubblico ovvero a ridurre la spesa corrente e/o di investimento.

Nella seconda ipotesi sono stati impiegati strumenti di finanza immobiliare, di norma istituiti da Società di gestione del risparmio (SGR), per il perseguimento di specifici obiettivi, quali la riduzione del debito; la riduzione delle spese che derivano dalla gestione dell’immobile non più strumentale per le finalità istituzionali; la riconversione degli immobili, con un incremento del valore o della redditività realizzata tramite il mutamento della destinazione d’uso, attraverso varianti agli strumenti urbanistici per consentire la realizzazione di attività private.

Il “Fondo” è stato quindi impiegato per strutturare, progettare, finanziare operazioni di valorizzazione immobiliare che potevano presentare profili di redditività tali da interessare una platea di investitori istituzionali o retail.

Con decreto del MEF del 30.11.2001 è stata costituita la Società cartolarizzazione immobili pubblici (SCIP), con il compito di collocare sul mercato i titoli dalla stessa emessi allo scopo di acquisire liquidità, con la quale acquistare gli immobili individuati dall’Agenzia del demanio.

La finalità dell’operazione era quella di anticipare agli enti coinvolti i flussi di cassa attesi dalla successiva vendita delle proprie unità immobiliari, trasferendo al mercato il rischio dell’operazione e alla società i relativi guadagni. Nello stesso decreto era previsto che tutti gli immobili non collocati con le operazioni SCIP fossero, con una vendita all’asta, assegnati a Fintecna Immobiliare S.p.A.

Con l’art. 7 del d.l. n. 63 del 2002 convertito in legge n. 112 del 2002 è stata costituita la Patrimonio dello Stato S.p.A., al fine di valorizzare, gestire, alienare il patrimonio dello Stato nel rispetto dei requisiti e delle finalità dei beni pubblici e degli indirizzi strategici stabiliti dal MEF e dalle direttive CIPE. A detta società è stato attribuito anche il compito di promozione di interventi di recupero, valorizzazione dei beni ad essa trasferiti o affidati in gestione.

La stessa disposizione aveva previsto, nella prospettiva di un massiccio trasferimento di beni dallo Stato, che il conto consuntivo della predetta società fosse allegato al conto generale del patrimonio, nel quale dovevano essere riportati, in un quadro complessivo, elementi e dati del conto consolidato del bilancio statale da sottoporre al controllo della Corte dei conti nell’ambito delle procedure di esame della regolarità del rendiconto generale dello Stato, quindi: dati composti dai valori dei beni, dal reddito prodotto, dagli aumenti richiesti, dalle spese sostenute per la valorizzazione e dalle entrate da dismissioni.

Era prevista l’instaurazione di un rapporto di ausiliarietà e di collaborazione tra la predetta Società Patrimonio, la SCIP e l’Agenzia del demanio (istituita nel 1999), ferma rimanendo comunque la posizione sovraordinata di quest’ultima dal punto di vista funzionale, con compiti di direzione e di controllo.

Il trasferimento dei beni dello Stato alla già menzionata società ha trovato una applicazione molto limitata negli anni e la stessa Corte dei conti nelle sue relazioni annuali sul rendiconto generale dello Stato avevano suggerito una rimeditazione delle motivazioni che ne avevano giustificato l'esistenza ovvero la risoluzione delle cause che ne avevano fin da subito frenato l'utilizzo secondo il modello prima descritto.

Gli interventi normativi sui quali si è fondato tale processo di razionalizzazione hanno riguardato sostanzialmente tre aspetti: la riduzione della spesa per gli usi governativi e la razionalizzazione degli spazi in uso alle Amministrazioni pubbliche, l'incremento delle entrate con il rafforzamento dell'attività di gestione ordinaria, l'introduzione di nuovi strumenti per la valorizzazione degli immobili come la concessione di lungo periodo e i programmi unitari di valorizzazione; sono, inoltre, rientrati nella disponibilità dello Stato alcuni beni in gestione del Ministero della difesa, non più utili ai fini militari, anch'essi potenzialmente oggetto di valorizzazione.

Il relativo percorso si è svolto nelle tre fasi previste: la ricognizione degli immobili, la predisposizione del piano di razionalizzazione e la pubblicazione del piano. Non sono, tuttavia, mancate difficoltà e ritardi nella comparazione e nel raccordo delle diverse fonti informative esistenti e nell'individuazione di una ripartizione dei cespiti in relazione ai soggetti utilizzatori, ritardi notevoli si sono verificati nelle procedure di aggiornamento dei valori degli inventari dei beni oggetto di censimento.

Difatti, come più volte osservato dalla Corte dei conti nelle sue relazioni annuali sulla gestione del patrimonio dello Stato, il processo di revisione delle forme di utilizzazione del patrimonio pubblico, avviato anche al fine dell'alienazione dei beni ritenuti inservibili, presupponeva e anzi imponeva una esatta e completa individuazione, anche a livello regionale, della effettiva consistenza dei beni dello Stato e del quadro aggiornato e ordinato delle modalità di utilizzazione e dei relativi proventi.

I risultati del censimento effettuato in quegli anni dall'Agenzia del demanio – autorizzata, tra l'altro, alla vendita diretta dall'art. 5-*bis* del d.l. n. 143 del 2013 –, che ha riguardato esclusivamente la ricognizione della consistenza fisica dei beni senza attribuzione dei valori, sono apparsi, tuttavia, lontani dall'obiettivo di definire gli elementi informativi indispensabili per consentire una gestione strategica del patrimonio dello Stato, dei costi di detenzione e dei benefici dell'eventuale alienazione.

Il progressivo abbandono del progetto originario, di cui alla legge n. 63 del 2002, che prevedeva l'affidamento alla Patrimonio dello Stato S.p.A. di compiti pressoché esclusivi nel processo di valorizzazione, gestione ed alienazione del patrimonio immobiliare dello Stato e la scarsa efficacia della sua attività, dedicata pressoché esclusivamente e in modo limitato all'alienazione, ha portato nel 2006 al riassorbimento della società in FIN-TECNA, finanziaria partecipata interamente dal MEF, e successivamente, nel 2011, al suo scioglimento.

Non è possibile formulare un giudizio complessivo del processo di dismissioni dei beni pubblici⁷. Tuttavia, occorre ricordare quanto osservato dalla Corte dei conti nelle sue annuali relazioni sul rendiconto generale dello Stato, secondo la quale l'obiettivo del predetto processo era quello di assicurare una più razionale utilizzazione del patrimonio immobiliare dello Stato, che imprimesse all'attività gestionale i caratteri dell'economicità e dell'efficienza, agevolando l'alienazione dei beni ritenuti dall'Esecutivo non più rispondenti ad usi di interesse pubblico e di attivare flussi finanziari utili per contenere il disavanzo del bilancio statale.

Tale obiettivo avrebbe dovuto essere accompagnato dalla sottoposizione delle scelte all'approvazione parlamentare in sede di legge finanziaria e dalla esclusiva destinazione dei flussi finanziari derivanti dalla vendita dei beni al ripiano del disavanzo e non al finanziamento delle spese di bilancio statale⁸.

⁷ È stato osservato che “una delle ragioni delle privatizzazioni è dettata dall'attenuazione dei vincoli pubblicistici neutrali ed indipendenti e dall'esigenza di consentire investimenti privati di vario genere non sottoposti ad alcun sistema di garanzie obiettive” ... e che “l'avvio di un processo vendita del patrimonio immobiliare pubblico, ritenuto di grande appetibilità, destinato al ripiano del debito pubblico”... ha “la conseguenza di impoverire le collettività titolari del patrimonio pubblico per rimediare alle conseguenze economiche disastrose che hanno portato alla formazione di un macroscopico debito pubblico” (S. Buscema - A. Buscema, *La privatizzazione delle strutture pubbliche*, Maggioli, Rimini, 2004, 677 e ss.).

⁸ È certamente negativa, in questo quadro, la previsione contenuta nel decreto legge 20 maggio 1993 n. 149 (art. 6 comma 10), che reiterando il decreto-legge 11 marzo 1993 n. 58, ha destinato una quota parte dei proventi derivati da dismissioni patrimoniali a copertura di nuove spese.

Quest'ultimo obbligo di destinazione era anche conseguente a precise indicazioni del Consiglio delle Comunità Europee in occasione della concessione di prestiti al nostro Paese⁹.

Al di là della destinazione dei flussi finanziari al ripiano del disavanzo, nella valutazione complessiva dell'operazione va tuttavia considerata la carenza di elementi di conoscenza della reale consistenza del patrimonio immobiliare pubblico, settore caratterizzato per anni da ritardi, inefficienze e incompletezze nelle procedure di tenuta e aggiornamento degli inventari.

Le difficoltà nell'acquisizione e nel rilevamento di dati completi sul patrimonio immobiliare pubblico hanno reso complesso e non breve il procedimento per l'alienazione di beni dello Stato.

Certamente un'utilizzazione del patrimonio immobiliare pubblico in senso più economico potrebbe consentire alle pubbliche amministrazioni una minore esposizione finanziaria per fitti passivi, soprattutto in considerazione della notevole quantità di beni immobili patrimoniali e demaniali locati o concessi in uso a terzi, tenuto conto di quelli che lo Stato e gli altri enti territoriali assumono in locazione per sedi di uffici.

La destinazione diretta dei beni all'uso pubblico è, infatti, prioritaria rispetto ad altre scelte, proprio per la loro funzione strumentale rispetto ai fini pubblici.

In ogni caso, l'alienazione del bene andrebbe effettuata previa valutazione disposta sulla base dei prezzi di mercato, oltre che con comparazioni di carattere economico a livello provinciale delle spese eventualmente sostenute per la locazione passiva di edifici privati utilizzati per uffici governativi e degli edifici disponibili a forme di utilizzazione pubblica.

Sarebbe altresì necessario uno snellimento delle procedure – sempre sotto il controllo dell'organo rappresentativo della collettività – per il cambio di “destinazione d'uso”, da raccordare con la disciplina di competenza regionale e comunale, per gli edifici da assegnare a pubblici uffici.

⁹ Decisione del 18 gennaio 1993 nel concedere all'Italia un prestito di 8.000 Milioni di ECU ha, tra l'altro, vincolato il Governo italiano ad iscrivere in bilancio entrate nette per 7.000 miliardi nel 1993 per ridurre il rapporto debito pubblico-PIL e non “in sostituzione di altri aggiustamenti necessari delle spese e delle entrate”.

9. *La valorizzazione dei beni pubblici*

L'esigenza della valorizzazione dei beni pubblici, come anzidetto, ha sollecitato, negli anni, diversi interventi normativi per lo più diretti alla regolamentazione, all'alienazione, all'affidamento in gestione a società specializzate e alla cessione dei beni patrimoniali agli enti territoriali.

È un tema che ha suscitato un ampio dibattito in dottrina e interventi normativi e giurisprudenziali diretti a favorire una conoscenza diffusa della situazione dei beni pubblici da parte dei cittadini che ne sono titolari pro quota e dei soggetti che ne possono apprezzare l'utilità, specialmente con riferimento a quelli culturali.

I beni di interesse storico e artistico devono essere individuati dallo Stato il quale deve compiere, altresì, un'analisi dello stato di conservazione e delle spese necessarie alla loro fruibilità. È dunque necessaria la predisposizione di elenchi descrittivi contenenti elementi idonei a consentire la piena conoscenza delle situazioni di conservazione, utilizzo e redditività dei predetti beni, con l'indicazione delle prioritarie esigenze di intervento manutentivo¹⁰.

Prioritaria appare la distinzione tra i concetti di tutela e di valorizzazione, soprattutto con riguardo al quadro normativo e ai principi costituzionali di riferimento afferenti ai beni culturali.

Difatti, mentre la "tutela" dei beni culturali, secondo il testo novellato dell'art. 117 della Costituzione, come modificato dalla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, è compresa tra le competenze legislative statali di carattere esclusivo, la valorizzazione, la promozione e l'organizzazione di attività culturali sono ambiti di legislazione concorrente.

¹⁰ Sempre in tema di valorizzazione dei beni culturali merita menzione la delibera della Corte dei conti, Sezione centrale di controllo sulla gestione dello Stato, n. 15 del 6 dicembre 2012 che, relativamente ai risultati conseguiti in termini di valorizzazione dei beni culturali, ha posto l'attenzione su alcuni progetti di fruibilità dei luoghi di cultura, volti a soddisfare le esigenze del pubblico con l'abbattimento delle barriere architettoniche, quali: l'accessibilità nella necropoli etrusca di Tarquinia, l'accessibilità al complesso museale delle Cappelle Medicee in Firenze, il progetto "per la qualità della fruizione del patrimonio da parte di persone con esigenze specifiche", e il progetto per l'area archeologica del Foro Romano e Palatino.

La distinzione tra i due concetti ha comportato non poche difficoltà sul piano operativo in quanto la tutela di un bene comprende anche la sua valorizzazione e, viceversa, valorizzare un bene significa, in primo luogo, tutelarlo.

Le pronunce della Corte costituzionale hanno contribuito (sentenze n. 94 del 2003; n. 9 del 2004; n. 26 del 2004; n. 140 del 2015) a chiarire la distinzione tra i due ambiti funzionali con riferimento alle previsioni degli articoli 148 e 152 del d.lgs. n. 112 del 1998, successivamente modificati dal d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 del Codice dei beni culturali.

Ai sensi dell'art. 148 del predetto codice, per tutela si intende "ogni attività diretta a riconoscere, conservare e proteggere i beni culturali" e per valorizzazione "ogni attività diretta a migliorare le condizioni di conoscenza e conservazione dei beni culturali ed ambientali e ad incrementare la fruizione".

La Corte costituzionale nella sentenza n. 94 del 2003 ha osservato che "la distinzione tra tutela e valorizzazione dei beni culturali può essere desunta dalla legislazione vigente", riconoscendo allo Stato la funzione, pressoché esclusiva, di qualificare un certo bene come meritevole di valorizzazione, ammettendo tuttavia la possibilità, per quei beni che non rientrano nelle categorie di protezione definite dal legislatore nazionale, di essere considerati "di particolare valore storico o culturale da parte della comunità regionale".

Secondo la Consulta, "il *proprium* della legislazione di tutela risiede nel perseguimento di finalità di individuazione, protezione e conservazione dei beni culturali ma solo attraverso misure che danno vita, unilateralmente, a vincoli conformativi della proprietà. In ogni altro caso, pare invece fondato ritenere che si sia in presenza di norme di valorizzazione".

In coerenza con il già menzionato orientamento del giudice costituzionale, il Codice dei beni culturali e del paesaggio risolve il potenziale conflitto tra tutela e valorizzazione, definendone agli articoli 3 e 6 i contenuti e riaffermando il concetto di beni culturali come valore da preservare e risorsa e servizio da rendere.

In particolare, alla tutela, oltre alla regolazione e amministrazione giuridica dei beni culturali, è riservato l'intervento operativo per la loro protezione e difesa. Nella valorizzazione sono invece comprese le attività di in-

tervento integrativo e migliorativo finalizzate alla fruizione pubblica dei beni stessi, in forme comunque compatibili con la tutela.

In altri termini, il contenuto della valorizzazione è da individuarsi nell'attività diretta alla promozione della conoscenza del patrimonio culturale.

La stessa Consulta (sent. n. 140 del 2015), nel richiamare i principi della disciplina prevista nell'art. 1 del Codice dei beni culturali secondo i quali (comma 2) “la tutela e la valorizzazione del patrimonio culturale concorrono a preservare la memoria della comunità nazionale e del suo territorio e a promuovere lo sviluppo della cultura”, ha affermato che “restino inequivocabilmente attribuiti allo Stato, ai fini della tutela, la disciplina e l'esercizio unitario delle funzioni destinate alla individuazione dei beni costituenti il patrimonio culturale, nonché alla protezione e conservazione; mentre alle Regioni, ai fini della valorizzazione, spettino la disciplina e l'esercizio delle funzioni dirette alla migliore conoscenza, utilizzazione e fruizione del patrimonio (sent. n. 194 del 2013)”.

I beni appartenenti al patrimonio culturale sono esclusi dal trasferimento agli enti territoriali. Per tali beni vige il principio di sussidiarietà orizzontale, avviata dalla legge 14 gennaio 1993, n. 4 (c.d. legge Ronchey) e rafforzata dal novellato art. 118 della Costituzione, con la partecipazione dei privati all'amministrazione dei beni culturali. ‘

Diverse sono le iniziative di valorizzazione e dei conseguenti programmi e piani strategici di sviluppo culturale adottati in attuazione dell'art. 5, comma 5, del d.lgs. n. 85 del 2010 per favorire la percezione della cultura quale bene comune.

Garantire la fruizione della cultura è un dovere fondamentale, che contribuisce a incrementare le possibilità individuali di crescita, di conoscenza e di libertà dei cittadini.

Ne discende che i luoghi “tradizionali” della cultura, cioè i palazzi, i musei e le biblioteche vanno considerati, oltre che testimonianza del passato, anche come luoghi di incontro per la collettività che consentano momenti di relazione e dialogo tra la cultura e gli spazi urbani, tra i cittadini e i beni culturali.

Ciò comporta l'utilizzo degli spazi in modo innovativo, cambiando le abitudini e inaugurando modalità di fruizione nuove e inedite per il pubblico, di modo che i luoghi destinati ad attività culturali siano sempre più

aperti al pubblico, divenendo importanti occasioni di confronto e di uso collettivo.

La problematica essenziale sull'argomento riguarda la gestione dei beni culturali in senso manageriale, nel giusto equilibrio tra obiettivi di carattere pedagogico ed economico-ziendale.

Certamente la logica di funzionamento dell'organizzazione dei beni culturali è quella del perseguimento della conoscenza e della diffusione della cultura, cioè di "museo" come "servizio pubblico"; tuttavia, un approccio di tipo economico può portare a una ottimizzazione delle risorse e ad una complessiva riorganizzazione del sistema pubblico dell'arte, con ridefinizione dei ruoli, delle responsabilità e della connessa autonomia.

Per i beni di valore culturale, biblioteche e archivi di proprietà statale, la Corte dei conti, in sede di relazione annuale sul rendiconto generale dello Stato, ha più volte affermato la primarietà del valore culturale e la sua non subordinabilità ad altri valori, ivi compresi quelli economici. Ha altresì messo in luce la capacità dei beni culturali di influire sull'ordine economico e sociale, anche se affidati in gestione a soggetti di natura privata.

In tale prospettiva è stato ritenuto prioritario l'interesse pubblico, nella destinazione dei beni statali di interesse storico, artistico, archeologico e architettonico, e il loro uso generalizzato.

La situazione del patrimonio culturale italiano, il suo carattere «diffuso» sul territorio, la sua capacità di costituire un *continuum* territoriale unico, devono trovare riscontro in una strategia di tutela e di valorizzazione che si fondi su efficaci forme di collaborazione tra i diversi livelli di governo, ciascuno per i propri ambiti.

La configurazione naturale e storica dei già menzionati beni costituisce, difatti, una ricchezza del Paese che deve essere gestita e valorizzata, anche con la collaborazione dei privati, in termini di maggiore economicità e redditività.

In vista di una progressiva sensibilizzazione e crescita culturale, maggiori potenzialità sembrano sottese al coinvolgimento dei privati nei compiti di gestione, valorizzazione e promozione dei beni e delle attività culturali, come evidenziato dalle disposizioni normative dirette alla regolamentazione dei modelli gestionali, con l'impiego della formula societaria che consente al tempo stesso di migliorare la qualità dei servizi culturali offerti al pubblico.

10. *La fruizione dei beni pubblici e i profili economici dell'utilizzo*

Come detto in precedenza, la titolarità dei beni pubblici, con l'entrata in vigore del regime repubblicano, appartiene al popolo sovrano e la loro fruizione deve essere compatibile con la salvaguardia degli interessi di carattere sociale, culturale ed economico ad essi sottesi.

Occorre, anzitutto, che i cittadini avvertano il diritto–dovere di difenderli e quindi suscitare l'interesse delle comunità a un loro proficuo utilizzo.

La proficuità dell'utilizzo va intesa non soltanto come ritorno economico per le finanze pubbliche, ma anche come miglioramento del rapporto tra beni e cittadini, tenendo presente l'oggettiva utilità del bene.

La gestione indiretta dei beni pubblici è attuata con la concessione a terzi delle attività di valorizzazione, in forma congiunta o integrata.

Molto spesso, infatti, i beni pubblici vengono conferiti in concessione a privati con contratti a titolo oneroso per la progettazione o l'esecuzione di lavori pubblici (o entrambe), oppure per l'erogazione di un servizio pubblico con assunzione in capo al concessionario del rischio operativo legato alla gestione dei servizi o delle opere.

La concessione di beni costituisce, sempre nell'interesse pubblico, un diritto esclusivo di uso che comporta il diritto–dovere del concessionario di utilizzare i beni in concessione secondo la loro destinazione, ricavandone degli utili, e la sottoposizione al controllo della pubblica amministrazione¹¹.

La Corte costituzionale è intervenuta con alcune pronunce nelle quali è stata chiarita la natura giuridica del canone di concessione ed è stato affrontato il tema del rinnovo delle concessioni e della loro sottoposizione alle procedure ad evidenza pubblica.

La Consulta ha affermato, con riferimento alle concessioni dei beni demaniali marittimi, che i relativi canoni non hanno natura tributaria ma sono corrispettivi dell'uso di un bene di proprietà dello Stato che vanno calcolati in base ai criteri stabiliti dalla legge. Ciò comporta che ad essi non si applica l'art. 53 Cost. e che alla loro quantificazione concorre la specifica destinazione all'interesse pubblico impressa al bene¹².

¹¹ E. Silvestri, *Concessione amministrativa*, in *Enc. dir.*, 1961, VIII, 370.

¹² *Ex plurimis*, sent. n. 302 del 2010, n. 326 del 1994, n. 500 del 1993, n. 311 del 1995.

È stato in particolare sottolineato nella sentenza n. 118 del 2018 che “i criteri e le modalità di affidamento delle concessioni su beni del demanio marittimo devono essere stabiliti nell’osservanza dei principi della libera concorrenza e della libertà di stabilimento, previsti dalla normativa comunitaria e nazionale, e corrispondenti ad ambiti riservati alla competenza esclusiva statale in forza dell’art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. (da ultimo, sentenze n. 157 del 2017 e n. 40 del 2017)”.

La Corte costituzionale ha altresì richiamato l’attenzione (sentenza n. 10 del 2021) sul pericolo che il rinnovo delle concessioni già esistenti possa essere sottratto alle procedure a evidenza pubblica conformi ai principi comunitari e statali di tutela della concorrenza stabiliti per le ipotesi di rilascio di nuove concessioni, consentendo *de facto* la mera prosecuzione dei rapporti concessori già in essere, con un effetto di proroga sostanzialmente automatica – o comunque sottratta alla disciplina concorrenziale – in favore dei precedenti titolari.

Il Giudice delle leggi ha affermato (sentenza n. 222 del 2020) che nella disciplina delle concessioni su beni demaniali marittimi, che investe diversi ambiti materiali attribuiti alla competenza sia statale, sia regionale, particolare rilevanza, quanto ai criteri e alle modalità di affidamento delle concessioni, «assumono i principi della libera concorrenza e della libertà di stabilimento, previsti dalla normativa comunitaria e nazionale» (sentenze n. 86 del 2019 e n. 40 del 2017); principi corrispondenti ad ambiti riservati alla competenza esclusiva statale dall’art. 117, secondo comma, lettera e), Cost..

Ha precisato la Corte che in detta materia il ruolo centrale è svolto dall’art. 16 del d.lgs. n. 59 del 2010, che – attuando il contenuto dell’art. 12 della direttiva 2006/123/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 12 dicembre 2006 relativa ai servizi nel mercato interno – prescrive la predeterminazione dei criteri e delle modalità atti ad assicurare l’imparzialità delle procedure di selezione per l’assegnazione dei titoli concessori e, per i profili inerenti alla presente fattispecie, dispone che non possano essere accordati vantaggi al prestatore uscente.

Sulla questione della durata eccessiva delle concessioni demaniali a seguito di reiterate proroghe o rinnovazioni, la Corte costituzionale, con la recente sentenza n. 109 del 2024, a seguito dell’impugnazione da parte dello Stato di alcune disposizioni di una legge regionale siciliana, ha osservato che la rinnovazione anche della possibilità di presentazione delle domande

“finisce con l’incidere sul regime di durata dei rapporti in corso, perpetuandone il mantenimento e quindi rafforza, in contrasto con i principi del diritto dell’UE sulla concorrenza, la barriera in entrata per nuovi operatori economici potenzialmente interessati alla utilizzazione, a fini imprenditoriali, delle aree del demanio marittimo”.

Nel senso del miglioramento del rapporto tra beni e cittadini, tenendo presente l’oggettiva utilità del bene e nel recupero dell’accresciuto senso di appartenenza rispetto al valore sotteso ai beni stessi, vanno considerate alcune iniziative assunte, nel recente periodo, per valorizzare i beni non più utilizzati per scopi o finalità pubblici ma che possono essere destinati all’utilizzo da parte di privati, anche con modifiche alla loro struttura e destinazione originaria.

Un esempio di questi beni è rappresentato dai “fari” per i quali, nell’ottica della loro valorizzazione, è stata prevista la possibilità di iniziative imprenditoriali che preveda la confluenza di capitale pubblico e privato che, sulla base dell’affidamento di una concessione di lunga durata (50 anni), sviluppino progetti in grado di recuperare questi beni dal degrado, nel rispetto di uno sviluppo sostenibile compatibile con la salvaguardia dell’ambiente e realizzino un progetto economico.

Questa iniziativa si inserisce nel più ampio circuito di Valore Paese, il progetto dell’Agenzia del demanio per la valorizzazione del patrimonio immobiliare pubblico che coinvolge i settori del turismo, dell’arte e della cultura, dello sviluppo economico e della coesione territoriale.

Il recupero del patrimonio pubblico di proprietà dello Stato e degli enti locali viene considerato, in tal modo, non più solo in termini di costo per la collettività, ma anche di significativa leva di sviluppo territoriale, economico e sociale.

Altre iniziative, previste dall’articolo 3, comma 12, della legge 23 dicembre 1996, n. 682, hanno riguardato, nell’ambito del programma di alienazione degli immobili della Difesa finalizzato alle esigenze organizzative e finanziarie connesse alla ristrutturazione delle Forze armate, il riutilizzo delle caserme, non più in uso per finalità delle forze armate, destinandole ad altre attività istituzionali, turistiche e ricreative.

A partire dal 2008 sono stati stipulati protocolli di intesa tra il Ministero della difesa e le amministrazioni locali di alcune importanti città italiane (Milano, Roma, Torino, Piacenza e altre) per realizzare operazioni di razio-

nalizzazione, permuta e valorizzazione cui far seguito accordi di programma in variante agli strumenti di pianificazione urbanistica.

Infine, con il c.d. federalismo demaniale (d.lgs. n. 85 del 2010) si è avviato il trasferimento agli enti territoriali dei beni di proprietà dello Stato, tra i quali quelli non più utili alle finalità istituzionali della Difesa.

11. La governance dei beni pubblici

Il patrimonio immobiliare pubblico è vasto ed eterogeneo e, soprattutto, è nella disponibilità di una pluralità di soggetti pubblici: amministrazioni centrali, territoriali e soggetti collegati alle medesime, senza tuttavia che si riesca ad avere una visione organica di insieme.

Questa grande “massa” di beni eterogenei, oltre ad avere in comune l’esigenza di una politica gestionale professionale, ha come base di riferimento il territorio nel quale è localizzata e le collettività alle quali si riferisce.

Occorrerebbe quindi mettere a sistema i patrimoni immobiliari, i soggetti decisori, il quadro di riferimento amministrativo e legislativo per costruire una “Rete”.

L’assunto di riferimento sta nella considerazione che da alcuni anni gli interventi pubblici avviati per rendere più efficiente la gestione dell’immenso patrimonio pubblico e generare entrate per le casse dello Stato sono stati abbinati a obiettivi di sviluppo economico locale.

Nonostante gli sforzi compiuti, finora gli interventi posti in essere per accrescere il valore e sfruttare al meglio le potenzialità del patrimonio pubblico non hanno prodotto risultati rispondenti alle aspettative.

Le cause di tali esiti insoddisfacenti sono molteplici. Tra tutte si segnala anzitutto, la stratificazione di un considerevole numero di strumenti di intervento legislativo e amministrativo che ha prodotto incongruenze e incompatibilità tra gli stessi; inoltre, vi è stata una inadeguata gestione immobiliare dei portafogli pubblici.

Un aspetto importante per il recupero di efficienza nella fruizione dei beni pubblici è quello collegato alla riqualificazione urbana e alla rigenerazione del patrimonio pubblico soprattutto nelle aree periferiche più degradate.

Si tratta di interventi realizzabili tramite azioni di recupero a livello di infrastrutture e servizi per permettere alla comunità di riappropriarsi e di vivere gli spazi rigenerati, con miglioramenti nella qualità della vita e nella sfera sociale, economica e ambientale.

Tali interventi richiedono una pluralità di azioni e l'integrazione dei compiti affidati alle amministrazioni centrali e territoriali che tengano conto della complessità normativa che investe una pluralità di settori: demaniale, urbanistico, edilizio, dei contratti pubblici, di tutela storico-architettonica e di finanza immobiliare.

Un altro aspetto non trascurabile è connesso alle difficoltà di rendere effettivi e proficui gli strumenti di collaborazione istituzionale per la valorizzazione degli immobili pubblici, che hanno subito una evoluzione negli ultimi anni e che devono trovare una coerenza con gli istituti "tipici" di decisione consensuale tra le pubbliche amministrazioni, come gli accordi di programma e le altre forme previste dalla legislazione in materia.

In questi anni abbiamo assistito a un cambiamento radicale di filosofia che ha visto il passaggio dalle cartolarizzazioni dei primi anni del ventunesimo secolo a strumenti "sperimentali" promossi e gestiti dall'Agenzia del demanio, come i Programmi unitari di valorizzazione e i Programmi unitari di valorizzazione territoriale (la c.d. concessione di valorizzazione) i quali prevedono interventi di recupero, restauro e ristrutturazione che si basano su forme di collaborazione e adesione delle istituzioni pubbliche¹³.

Si tratta di strumenti di governance per il miglior utilizzo degli immobili di proprietà pubblica che consentono il coordinamento tra i vari soggetti pubblici e privati rendendo possibile una visione unitaria e organica di una pluralità di immobili pubblici all'interno di un disegno complessivo compatibile con la programmazione territoriale e urbanistica.

¹³ Art. 3-*bis*, d.l. n. 351 del 2001 e art. 27, comma 13, d.l. n. 201 del 2011.

12. *Le condizioni necessarie per consentire al Parlamento una valutazione delle politiche di gestione patrimoniale*

Gli effetti della scarsa attenzione, protrattasi per diversi anni, da parte del Parlamento al patrimonio pubblico si riflettono sul quadro disorganico complessivo di gestione e di tutela dei beni pubblici, che risulta privo di una strategia unitaria condivisa e di un raccordo tra i vari livelli di governo.

Questa situazione è stata accompagnata anche dall'assenza di contributi dottrinali determinata dal fatto che gli studiosi erano concentrati unicamente sulla contabilizzazione finanziaria la quale ha per lungo tempo oscurato i profili di tutela del patrimonio pubblico e di rilevazione dei mezzi pubblici necessari alla relativa gestione.

Per decenni i beni culturali sono stati considerati solo sotto l'aspetto dell'aggiornamento degli inventari e della custodia, le cui lacune hanno portato a un rilassamento nella tutela dei beni dei musei, delle pinacoteche, dei beni artistici ed archeologici, delle biblioteche e delle raccolte bibliografiche a scapito dell'interesse dello Stato e quindi della collettività.

Per lungo tempo non sono stati adeguatamente organizzati e resi economicamente produttivi i beni archeologici, artistici e ambientali, che costituiscono, oltre che il fulcro della nostra cultura e civiltà, uno dei gioielli che il Mondo ci invidia e un polo di forte attrazione turistica.

Il recupero della centralità del Parlamento, sul quale il prof. Salvatore Buscema ha incentrato in modo particolare la sua attenzione di studioso e di cittadino, dovrebbe comportare la riserva al medesimo:

- del potere di controllo e di indirizzo – da esercitare con assidua periodicità – per la tutela costante ed efficace del patrimonio dello Stato in tutti i suoi elementi attivi e passivi;
- del potere–dovere di vigilare sulla gestione patrimoniale e di approvare ogni anno il conto generale del Patrimonio dello Stato, anche avvalendosi, per la valutazione, di predeterminati indicatori di redditività della gestione patrimoniale;
- della funzione di coordinare la finanza di comuni, province e regioni con quella dello Stato; e tale coordinamento dovrebbe essere effettuato mediante l'esame dei conti finanziari, patrimoniali ed economici consolidati di tutti gli enti (dai comuni, alle province, alle regioni, allo Stato).

Strettamente collegata alla centralità del Parlamento vi è l'esigenza di realizzare concretamente la partecipazione dei cittadini – quali titolari della sovranità popolare – alla tutela del patrimonio pubblico. Ciò dovrebbe essere realizzato mediante il diritto di accesso agli inventari sempre aggiornati di tutti gli enti pubblici e con il conseguente potere di denuncia al Procuratore regionale della Corte dei conti e al Procuratore della Repubblica territorialmente competenti.

La conoscenza del modo in cui il patrimonio pubblico viene amministrato e gestito costituisce un diritto dei cittadini in quanto titolari del potere di sovranità.

La tutela patrimoniale dovrebbe essere realizzata per tutti gli enti e soggetti pubblici in quanto devono ritenersi imputabili alla collettività, nelle sue articolazioni, tutti i beni che non siano attribuibili a soggetti privati. In tale prospettiva ritengo utile riassumere le esigenze già formulate dallo stesso Prof. Buscema:

a) ispirare la rappresentazione delle attività e delle passività alle norme generali contenute nel codice civile con gli opportuni adattamenti, tenendo presente che la finalità della compilazione è quella della rappresentazione fedele, per la collettività, di tutti gli elementi positivi e negativi e di tutti i rapporti giuridici aventi un contenuto patrimonialmente rilevante;

b) ispirare la compilazione del conto economico di ciascun ente pubblico – strettamente correlato al conto patrimoniale – ai principi civilistici, ma con l'obiettivo di offrire alla collettività la dimostrazione del perseguimento di ciascuna finalità assegnata legislativamente o statutariamente;

c) adeguare i principi contabili dello Stato e degli altri enti territoriali alle esigenze sociali ed economiche col supporto di un organismo tecnico, nel quale potrebbero confluire rappresentanze qualificate: della Corte dei conti, della Ragioneria generale dello Stato, delle Regioni, delle autonomie locali, dei docenti di contabilità e ragioneria pubblica;

d) garantire una uniformità di contenuto tale da consentire la automaticità delle aggregazioni dei conti a tutti i livelli;

e) realizzare una chiarezza di linguaggio che permetta la lettura e la comprensione per il cittadino di media cultura;

f) organizzare la tutela e la conoscenza dei beni pubblici in modo da coinvolgere i cittadini nel diritto-dovere della loro difesa;

g) consentire che ciascun ente possa, nell'ambito della propria autonomia, effettuare ulteriori analisi ed elaborazioni in vista dell'esigenza di meglio informare i cittadini dei costi e benefici dei singoli servizi, dei programmi realizzati e degli obiettivi perseguiti.

Inoltre, sarebbe importante prevedere iniziative dirette ad attribuire al complesso dei beni archeologici, artistici e ambientali una struttura pubblica con autonomia finanziaria e contabile.

Sotto questo profilo la recente attribuzione ai musei di speciale autonomia statutaria può costituire un primo importante passo per la gestione di questo complesso fenomeno, che non solo ha rilievo economico e produttivo ormai significativo, ma soprattutto genera egemonie culturali.

Una organizzazione ispirata a criteri aziendalistici nella gestione dei beni culturali potrebbe inoltre meglio realizzare un livello soddisfacente di entrate, tale da coprire in buona parte gli oneri per la vigilanza e la tutela.

CAPITOLO VII

*Carola Pagliarin - Guido Rivosecchi**

LA GESTIONE FINANZIARIA

SOMMARIO: 1. Il bilancio dello Stato: nozione, funzione, tipologie. – 2. Il principio dell'equilibrio di bilancio in Costituzione. – 3. I principi di bilancio. – 4. La copertura delle leggi di spesa e la formazione del bilancio. – 5. Il ciclo della programmazione finanziaria e di bilancio. – 6. La struttura del bilancio per missioni e per programmi. – 7. La gestione del bilancio: le variazioni e l'assestamento.

1. Il bilancio dello Stato: nozione, funzione, tipologie

Non diversamente dalle gestioni aziendali private l'attività finanziaria degli enti pubblici¹, nonostante sia esercitata senza soluzione di continuità, viene per consolidata convenzione suddivisa in più cicli temporali. Questi ultimi si pongono quali termini di riferimento delle previsioni e delle successive verifiche della gestione e, al contempo, conservano un collegamento dinamico in forza del principio di continuità dei conti.

Nonostante l'affermazione e lo sviluppo della programmazione di bilancio nel nostro ordinamento, ormai assai risalente nel tempo², l'unità temporale della gestione del bilancio dello Stato continua ad essere l'anno

* Professoressa associata di Diritto amministrativo, Università di Padova – Professore ordinario di Diritto costituzionale, Università di Padova. Il contributo è frutto della riflessione comune e della stretta collaborazione tra i due autori; ad ogni modo, i paragrafi 4, 5, 6 e 7 sono da attribuire a Carola Pagliarin; i paragrafi 1, 2 e 3 a Guido Rivosecchi.

¹ Sulla centralità del significato della gestione e della sua ciclicità in contabilità pubblica cfr. S. Buscema, *Trattato di contabilità pubblica*, I, *Principi generali*, Giuffrè, Milano, 1979, 215.

² Almeno a partire dalla legge 5 agosto 1978, n. 468; per una efficace sintesi della progressiva attuazione del principio della programmazione nella finanza pubblica cfr. M. Giusti, *Programmazione e documenti di previsione finanziaria*, in C.E. Gallo, M. Giusti, G. Ladu, M.V. Lupò Avagliano, L. Sambucci, *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Giappichelli, Torino, 2018, VIII ed., 63 s.

finanziario, che coincide con l'anno solare³. L'insieme delle operazioni di gestione in esso ricomprese costituisce, appunto, l'esercizio finanziario e i relativi dati e informazioni contabili vengono esposti nel bilancio.

Come è stato ricordato dalla migliore dottrina, "il termine "bilancio", dal punto di vista etimologico, deriva da bilanciare, cioè porre a confronto due serie di elementi e raggiungere l'equilibrio o spontaneamente o con un idoneo contrappeso nella parte di entità inferiore"⁴. Naturalmente, il bilancio ha un significato tecnico, quale strumento contabile di rappresentazione delle previsioni o dei risultati economici, finanziari o amministrativi della gestione finanziaria o patrimoniale di una data azienda, "ma ben presto lo stesso documento assume anche un valore giuridico, per il complesso di rapporti giuridici che attorno al medesimo variamente si determinano e si estrinsecano"⁵.

Peculiarità dei bilanci pubblici rispetto a quelli disciplinati dal diritto privato (che danno conto, a consuntivo, della gestione finanziaria), è definire il piano *previsionale* delle entrate e delle spese, su base annuale e pluriennale, a partire dall'esercizio finanziario successivo a quello in cui il documento contabile viene redatto.

Occorre evidenziare che, negli ultimi anni, la Corte costituzionale ha qualificato il bilancio come "bene pubblico" nel senso che è funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente, sia in ordine all'acquisizione delle entrate sia all'individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche⁶. In questa prospettiva, il bilancio è strumento che concorre ad assicurare il funzionamento della democrazia rappresentativa poiché il diritto di approvare il bilancio spetta al popolo che lo esercita tramite i suoi rappresentanti in Parlamento⁷. In altri termini, l'istituto è rivolto *anzitutto* ad assicurare il *controllo democratico* sulle decisioni di finanza pubblica.

Sul bilancio si è infatti storicamente sviluppato il conflitto tra i poteri per il controllo sull'impiego delle risorse ed è per questa ragione che, sin

³ Art. 20, legge 31 dicembre 2009, n. 196.

⁴ S. Buscema, *Trattato cit.*, I, 220.

⁵ Così S. Buscema, *Trattato cit.*, I, 220.

⁶ C. cost., sent. n. 184 del 2016 più volte ripresa in successive pronunce del Giudice delle leggi.

⁷ Sul rapporto tra la predisposizione del bilancio e la sua approvazione parlamentare si veda la limpida ricostruzione di S. Buscema, *Trattato di contabilità pubblica*, II, *La contabilità dello Stato*, Giuffrè, Milano, 1981, 367 s.

dalle origini, attorno all'istituto ruotano due aspetti cruciali: da un lato, i soggetti che detengono il potere di bilancio, a cui si collega il tema centrale della loro legittimazione; e, dall'altro lato, le regole del procedimento e della decisione⁸.

Al riguardo, sono necessarie due considerazioni preliminari per inquadrare il tema della gestione finanziaria di bilancio. La prima è che, tra le decisioni del Parlamento, il bilancio da un lato è quella più *politica*, perché determina le scelte impositive, allocative e redistributive su cui si è storicamente sviluppato il conflitto tra Governo e Parlamento, al punto tale che non pochi, in passato, dubitavano che la legge di bilancio potesse essere sottoposta a controllo di costituzionalità, trattandosi, appunto, di decisione a contenuto massimamente politico⁹. Tale orientamento è stato successivamente largamente superato dalla giurisprudenza costituzionale in cui la Corte ha sviluppato un incisivo sindacato su ogni forma di illegittimo ampliamento della capacità di spesa delle leggi in contrasto con il precetto della copertura finanziaria e dell'equilibrio¹⁰. Dall'altro lato, il bilancio, pur rimanendo la più politica delle decisioni, ha assunto nel corso del tempo una complessità sempre maggiore con l'effetto di accrescere il ruolo delle strutture tecniche di ausilio alle decisioni governative e parlamentari (la Ragioneria Generale dello Stato; i Servizi parlamentari del bilancio; e, successivamente, l'Ufficio parlamentare di bilancio) nel tentativo di assicurare l'adeguamento dei processi decisionali al vincolo finanziario. Al riguardo, deve essere però ricordato che i profili e gli apparati tecnici della decisione non sono mai neutrali sul piano delle scelte politiche¹¹, essendo essi stru-

⁸ Sul punto, si rinvia a G. Rivosecchi, *Il bilancio nel diritto pubblico italiano*, in *Nomos. Le attualità del diritto*, n. 3/2020, 1 ss.

⁹ Che gli equilibri di bilancio fossero considerati obiettivi politici piuttosto che obbligazioni giuridiche in senso proprio è ricordato, ad esempio, da G. Scaccia, *La giustiziabilità della regola del pareggio di bilancio*, in *Il Filangieri – Quaderno 2011, Costituzione e pareggio di bilancio*, a cura di V. Lippolis, N. Lupo, G.M. Salerno, G. Scaccia, Jovene, Napoli, 2011, 212 s.

¹⁰ Sul punto, cfr. G. Rivosecchi, *Autonomia finanziaria ed equilibrio di bilancio degli enti territoriali*, in *Costituzione e bilancio*, a cura di C. Bergonzini, FrancoAngeli, Milano, 2019, 259 s.; M. Luciani, *La "giurisprudenza Carosi"*, in *Scritti in onore di Aldo Carosi*, a cura di G. Colombini, Editoriale Scientifica, Napoli, 2021, 577 s.

¹¹ Al riguardo, è d'obbligo il richiamo a C. Schmitt, *L'epoca delle neutralizzazioni e delle spolicizzazioni* (1929), ora in *Id., Le categorie del politico*, a cura di G. Miglio – P. Schiera, il Mulino, Bologna, 1972, 182 s.

mentali alle trasformazioni della decisione di bilancio nel tempo, progressivamente “attratta” alle regole costituzionali¹².

Una seconda considerazione preliminare di cui tenere conto è che, ora come in passato, il bilancio costituisce anzitutto l’atto legislativo idoneo a consentire all’amministrazione la legittima realizzazione delle spese che non potrebbero essere effettuate senza l’iscrizione, appunto, in bilancio del relativo importo: si tratta della c.d. funzione autorizzativa dell’atto in parola¹³.

È quindi un dato storico che il bilancio pubblico sia stato sviluppato in funzione del controllo della spesa esercitato dalle assemblee rappresentative nei confronti degli organi di governo dell’ente. Il bilancio è lo strumento per la resa dei conti all’organo deliberativo da parte dell’organo esecutivo, ma esso è anche – e soprattutto – lo strumento con cui il primo assegna al secondo gli obiettivi da perseguire in un dato esercizio¹⁴. Di qui, in relazione al corretto svolgimento della dinamica democratica, il ciclo di bilancio è tenuto a fornire informazioni veritiere e attendibili in merito ai programmi presenti e futuri e all’andamento finanziario dell’ente. Ciò comporta che i rapporti tra Governo e Parlamento devono essere intesi quali rapporti di reciproca limitazione, in relazione alla forma di Stato e alla forma di governo. In proposito, deve essere ricordato che l’art. 81 Cost. costituisce una delle principali norme costituzionali sulle fonti poiché la manovra di bilancio, nelle diverse forme che ha storicamente assunto, esprime da tempo il

¹² Sulla “cattura” della dimensione economico-finanziaria da parte del diritto costituzionale, quale elemento caratterizzante delle Costituzioni democratico-pluralistiche del secondo dopoguerra, cfr. M. Luciani, *L’antisovrano e la crisi delle costituzioni*, in *Rivista di diritto costituzionale*, 1996, 161 ss.

¹³ Sottolineano, in maniera già allora evidente, questa funzione del bilancio L. Bianchi d’Espinosa, *Il Parlamento*, in *Commentario sistematico alla Costituzione italiana*, diretto da P. Calamandrei e A. Levi, II, Barbera, Firenze, 1950, 47, secondo il quale il bilancio si risolverebbe in atto di rimozione dei limiti all’esercizio della potestà impositiva e di spesa del Governo e R. Onofri, *Programmazione e bilancio*, Milano, Giuffrè, 1970, 3 ss.; nonché V. Sica, *Bilancio dello Stato e programmazione economica (profili giuridici)*, Libreria Liguori, Napoli, 1964, 34 ss., che vi individua la legge di approvazione dei contenuti del bilancio previamente definito dall’Esecutivo. Sulla c.d. funzione autorizzativa del bilancio, si vedano le pregnanti considerazioni di A. Brancasi, *Legge finanziaria e legge di bilancio*, Giuffrè, Milano, 1985, 207 ss. e 523 ss. V. anche P. De Ioanna – C. Goretti, *La decisione di bilancio in Italia. Una riflessione su istituzioni e procedure*, Bologna, il Mulino, 2008, 147 che definiscono la funzione autorizzativa del bilancio quale «proiezione finanziaria del principio di legalità».

¹⁴ Cfr. S. Buscema, *Trattato*, I, cit., 221.

principale strumento di produzione normativa (assieme al decreto-legge). Esso dovrebbe pertanto essere guardato anzitutto nella prospettiva della *separazione* dei poteri e, quindi, della distinzione dei ruoli tra Governo e Parlamento¹⁵. All'opposto, si tende troppo spesso ad analizzare e valutare le trasformazioni della decisione di bilancio alla stregua delle prassi quasi che queste ultime possano determinare fisiologiche (e non patologiche) trasformazioni della forma di governo parlamentare.

Quanto a come sono conformati i rapporti tra Governo e Parlamento, è stato autorevolmente precisato che, per lo Stato e gli enti pubblici in genere, i vincoli giuridici che si esprimono nel bilancio di previsione raggiungono la massima accentuazione, in quanto non è soltanto vincolante il risultato della gestione finanziaria nel suo complesso, ma è lo stesso potere esecutivo ad essere vincolato dalla legge di bilancio, specie per le spese, e, in particolare, dallo stanziamento di ogni singola unità elementare¹⁶. Da ciò segue la funzione di bilancio quale "limite" all'attività di erogazione del denaro pubblico (la c.d. funzione costrittiva di bilancio)¹⁷.

Accanto alla originaria funzione contabile di rappresentazione dei fatti gestori, il bilancio svolge, dunque, altre funzioni. Da un lato, come si è detto, con l'approvazione della legge di bilancio le Camere svolgono una funzione di *controllo politico*, chiamando in causa il rapporto fiduciario tra Parlamento e Governo; dall'altro lato, nel bilancio stesso si esprime una funzione strettamente giuridica, in quanto tale atto si pone come autorizzazione di spesa per l'esecutivo. In esso, quindi, si individua l'autorizzazione preventiva delle spese che il Parlamento concede all'organo cui spetta il compito di dare esecuzione al bilancio stesso¹⁸.

¹⁵ Cfr., ad esempio, R. Bin – G. Pitruzzella, *Le fonti del diritto*, Giappichelli, Torino, 2009, 31.

¹⁶ Come ricorda S. Buscema, *Trattato*, I, 221.

¹⁷ La funzione costrittiva del bilancio, essenziale per l'ordinamento giuridico, è condizione e garanzia che le spese per provvedere ai *bisogni* pubblici siano mantenute nei limiti che derivano dalla molteplicità e dalla coesistenza dei *bisogni* e da una loro valutazione complessiva e sistematica, rapportata alla possibilità di reperimento dei mezzi per farvi fronte.

¹⁸ Già G. Caroncin, *Bilancio dello Stato*, in *Dig. italiano*, V, Unione tip. Editrice torinese, Torino, 1890-1899, 715 s., specialmente 753, osservava: "Non può il Governo pei pubblici servizi spendere più dell'autorizzazione avutane colla legge del bilancio, e neppure contrarre impegni per una somma maggiore. Diversamente corre la cosa per le entrate. Se le imposte, le rendite patrimoniali, le privative, i pubblici servizi fruttano di più del preve-

A seguito dell'espansione della finanza pubblica, conseguente ad un più incisivo intervento pubblico nell'economia¹⁹, il bilancio dello Stato è venuto assumendo anche la funzione di coordinamento dei vari settori della c.d. finanza pubblica allargata, individuabile alla stregua del combinato disposto degli artt. 117 e 119 Cost., così come riscritti dalle leggi costituzionali n. 3 del 2001, n. 1 del 2012 e n. 2 del 2022.

La Corte costituzionale ha più volte avuto modo di rilevare che il coordinamento della finanza pubblica, di cui all'art. 117, comma 3°, della Costituzione, più che una materia costituisca una vera e propria funzione, così "ampliando" l'ambito di intervento del legislatore statale, analogamente altre materie, contenute, però, nel comma secondo dell'art. 117 Cost. La previsione della funzione di coordinamento nell'ambito del catalogo delle materie di competenza concorrente deve essere interpretata nel senso che il legislatore statale non può porsi in contrasto con i criteri e limiti che presiedono all'attuale sistema di autonomia finanziaria regionale, delineato dal nuovo art. 119 della Costituzione²⁰. In questo quadro, l'autonomia legislativa concorrente delle Regioni può incontrare limitazioni alla luce degli obiettivi della finanza pubblica e del contenimento della spesa²¹. Di conseguenza, il legislatore statale può legittimamente imporre alle Regioni vincoli di bilancio per assicurare l'equilibrio unitario della finanza pubblica com-

duto nel preventivo, il potere esecutivo non solo può, ma deve accertare ed incassare le maggiori entrate".

¹⁹ Notava nitidamente P. Onida, *Sui sistemi di redazione del bilancio dello Stato*, in *Rassegna parlamentare*, 1967, 591, specialmente 592, che "sotto l'aspetto economico-amministrativo, il complesso statale non può più essere concepito come una gestione eminentemente erogativa. Esso si presenta, in realtà, come una gestione erogativa e produttiva insieme, come un grandioso sistema economico nel quale la funzione produttiva si esercita con massicci e molteplici investimenti diretti o indiretti, spesso programmati a lungo nel tempo e destinati ad assorbire larga parte delle risorse finanziarie sulle quali lo Stato può contare, oltre che ad agire sulla formazione di queste stesse risorse".

²⁰ Cfr. ad esempio, sentt. C. cost. n. 414 del 2004; n. 51 e n. 77 del 2005; n. 121 e n. 137 del 2007; n. 45 e n. 50 del 2008.

²¹ Al riguardo, cfr., ad esempio, G. Rivosecchi, *Il coordinamento della finanza pubblica: dall'attuazione del Titolo V alla deroga al riparto costituzionale delle competenze?*, in *Il regionalismo italiano tra giurisprudenza costituzionale e involuzioni legislative dopo la revisione del Titolo V*, a cura di S. Mangiameli, Giuffrè, Milano, 2014, 147 ss.

plessiva, in connessione con gli obiettivi nazionali, condizionati dagli obblighi europei²².

Se si guarda alle funzioni, agli scopi perseguiti, e dei soggetti che lo pongono in essere, il bilancio può realizzare diverse tipologie. In primo luogo, si può ragionare di bilancio economico, bilancio finanziario e bilancio patrimoniale.

Il bilancio economico è tipico delle aziende private²³, anche se viene utilizzato dalle aziende pubbliche qualora queste perseguano fini economici e operino nell'ambito e con le regole del mercato. Questo tipo di bilancio prende in considerazione i fatti di gestione che comportano variazioni della sostanza patrimoniale e finanziaria e determinano il risultato economico di esercizio. Il bilancio economico espone i ricavi e i costi della produzione, dai quali deriva l'utile o la perdita di esercizio considerato, e misura le spese necessarie per il raggiungimento di un determinato obiettivo aziendale.

Al bilancio finanziario spetta di rappresentare solo i movimenti di denaro in entrata e in uscita i quali possono sia provocare aumenti o diminuzioni del patrimonio aziendale, sia lasciare invariato il patrimonio stesso, nel caso di movimenti compensativi. Questa tipologia di bilancio nel nostro ordinamento è stata considerata propria degli enti pubblici, in forza della considerazione che il loro bilancio non tende a un calcolo economico, ma viene inteso come mezzo di autorizzazione preventiva alla erogazione delle spese da effettuare.

Il principale elemento distintivo tra il bilancio economico e il bilancio finanziario viene, pertanto, individuato nella circostanza che il primo individua, sulla base delle imputazioni economiche, il reddito d'impresa, mentre il secondo indica le entrate e le uscite senza alcuna correlazione a costi, ricavi e risultati differenziali da cui scaturisce il reddito. Di conseguenza, la contabilità finanziaria costituisce il parametro di raffronto per il rispetto dei vincoli e dei limiti giuridici posti annualmente dal Parlamento al Governo, mentre la contabilità economica pone in risalto costi e ricavi dell'impiego di risorse e dell'utilizzo di beni.

Il bilancio patrimoniale – il conto del patrimonio – costituisce, invece, un bilancio indicativo degli elementi attivi e passivi del patrimonio

²² Cfr., ad esempio, sentt. C. cost. n. 123 e n. 163 del 2011; n. 91 del 2012; n. 79 del 2013; n. 85 del 2014.

²³ Cfr. art. 2425 c.c.

dell'ente, di cui evidenzia la consistenza in un determinato momento che, di norma, coincide con l'inizio o con la fine dell'anno finanziario. Il tipo di bilancio in parola fornisce, di conseguenza, una visione statica, mentre il bilancio finanziario dà, piuttosto, una visione dinamica della gestione.

Se si guarda al profilo temporale, il bilancio, poi, può essere preventivo o successivo. Tale distinzione va posta anch'essa in relazione allo scopo perseguito dal bilancio.

Al riguardo occorre ricordare che, nonostante la varietà dei bilanci, specie in relazione alla natura delle aziende cui essi si riferiscono, in linea generale i medesimi sono, in un modo o nell'altro, collegati ad un sistema di controllo²⁴. Proprio in relazione alle varie esigenze di quest'ultimo assume notevole rilevanza la funzione per la quale i bilanci sono predisposti. Una profonda differenza – in vista appunto delle finalità e delle modalità di controllo – sussiste tra i bilanci delle aziende private e quelli delle aziende pubbliche, a causa della profonda diversità di posizione e di interessi fra organi competenti a conoscere i risultati (preventivi o consuntivi) della gestione e organi responsabili della gestione medesima.

In questa prospettiva si è autorevolmente notato che «nelle aziende pubbliche la locuzione “bilancio” fa pensare senz'altro al preventivo; ciò non perché non esista il consuntivo, ma semplicemente perché ai fini dei controlli la funzione che nelle aziende private viene esercitata dai consuntivi, viene qui esercitata dai preventivi, i quali segnano limiti qualitativi e quantitativi per la gestione delle entrate e delle spese, secondo la normativa sostanziale che sta a base di ogni singolo stanziamento. Invero, anche i rendiconti delle aziende pubbliche si presentano contabilmente su prospetti bilanciati»²⁵. Il carattere preventivo del bilancio pubblico si giustifica con la tradizionale esigenza di acquisire in via preventiva il consenso popolare, espresso attraverso l'approvazione dell'assemblea legislativa, nei confronti delle decisioni concernenti il prelievo delle risorse e il relativo impiego²⁶.

Come vedremo meglio successivamente, i documenti del sistema di bilancio, sia di previsione che di rendiconto sono predisposti a cadenza annuale e si riferiscono ad un periodo di gestione che coincide con l'anno so-

²⁴ Così S. Buscema, *Trattato*, I, cit., 228.

²⁵ Cfr. S. Buscema, *Trattato*, I, cit., 229.

²⁶ Cfr. M. V. Lupò Avagliano, *Il bilancio dello Stato*, in C.E. Gallo, M. Giusti, G. Ladu, M.V. Lupò Avagliano, L. Sambucci, *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, cit., 88.

lare. Nella predisposizione dei documenti annuali di bilancio, le previsioni per l'esercizio di riferimento sono elaborate sulla base di una programmazione di medio periodo, con un orizzonte temporale almeno triennale.

Il bilancio di previsione indica le entrate che si prevede di realizzare e le spese che si prevede di sostenere nel corso dell'anno finanziario successivo alla sua redazione. La redazione è annuale con previsioni elaborate sulla base di una programmazione temporale, sia di competenza che di cassa, di almeno un triennio²⁷, anche se gli stanziamenti costituiscono limiti all'autorizzazione di spesa solo per il primo esercizio.

Ai sensi dell'art. 81 Cost., il bilancio di previsione viene approvato con legge ordinaria dal Parlamento e rappresenta il principale riferimento per l'allocazione, la gestione e il monitoraggio di entrate e spese dello Stato²⁸. Sebbene l'arco temporale di riferimento sia almeno triennale, il bilancio deve essere approvato annualmente in quanto occorre recepire tutte le variazioni di entrata e di spesa nel frattempo intervenute²⁹.

Sempre approvato con legge ordinaria, come stabilito dall'art. 81 Cost., il *bilancio consuntivo* (o rendiconto), relativo all'esercizio finanziario già concluso, esprime, invece, l'indicazione delle entrate effettivamente realizzate e delle spese effettivamente sostenute nello stesso periodo. Esso consente la verifica dei programmi e degli obiettivi conseguiti rispetto alle previsioni di bilancio.

²⁷ Principio dell'annualità di bilancio – All. 1 alla legge n. 196/2009 come modificato dal d.lgs. n. 116/2018.

²⁸ Ancora nel periodo dell'unificazione i bilanci di previsione dello Stato erano in realtà due, come ricordava G. Caroncini, *Bilancio dello Stato*, cit., 753, "Due, secondo la legge del 22 aprile 1869, erano i bilanci dello Stato: bilancio di prima previsione e bilancio di definitiva previsione. Quest'ultimo portava le previsioni rettifiche, i residui degli esercizi anteriori e le somme che si prevedeva di non riscuotere e di non pagare. Le cifre indicate in quel documento non costituivano che il fabbisogno di cassa, e diventavano le vere e proprie autorizzazioni. La legge del 1883 abolì il bilancio definitivo di previsione; in altre parole volle il bilancio unico. Lo scopo del legislatore fu di obbligare il Governo ad essere più preciso nelle previsioni".

²⁹ Come si vedrà la legge n. 163 del 2016 in attuazione della legge n. 243 del 2012 ha apportato puntuali modifiche al contenuto della legge di bilancio, abrogando anche il previgente art. 11 (inteso a disciplinare il contenuto della legge di stabilità) della legge di contabilità n. 196 del 2009 e trasferendone parte del contenuto nell'attuale art. 21, riguardante il bilancio di previsione, per adattarlo alla nuova articolazione in due sezioni della nuova legge di bilancio che unifica le previgenti leggi di stabilità (ex legge finanziaria) e di bilancio.

Sulla base della distinzione delle fasi per le quali passano, almeno normalmente e teoricamente, le entrate e le uscite finanziarie, poggia la distinzione dei bilanci finanziari in bilanci di competenza e di cassa³⁰.

Il *bilancio di previsione* contiene le entrate da realizzare e le spese da sostenere, distinguendosi, in relazione al momento in cui sorgono le obbligazioni giuridiche e si effettuano le operazioni contabili a cui si riferiscono le previsioni, il *bilancio preventivo di competenza giuridica*, da un lato, e il *bilancio preventivo di cassa*, dall'altro. Nel primo, sono indicate le entrate accertate e le spese impegnate nel periodo di riferimento, a prescindere dalla circostanza che le une siano state effettivamente riscosse e le altre effettivamente erogate. Nel *bilancio preventivo di cassa* sono invece riportate le entrate effettivamente riscosse e le spese effettivamente pagate, a prescindere dal momento in cui sorge il diritto a riscuotere le prime o l'impegno a effettuare le seconde. La competenza giuridica si differenzia da quella economica che tiene conto dell'effettiva maturazione dei ricavi e dei costi, fornendo il valore complessivo dei movimenti del bilancio dell'ente. Nonostante il rilievo ancora attribuito al primo criterio (*competenza giuridica*) dalla legge di contabilità (legge n. 196 del 2009, successivamente modificata dalla legge n. 163 del 2016), a seguito del recente processo di armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli enti territoriali, ad esso è stato affiancato quello della "*competenza finanziaria potenziata*". Quest'ultimo impone di registrare nei bilanci pubblici tutte le obbligazioni contratte dall'ente imputandole all'esercizio in cui esse vengono in scadenza per avvicinare il criterio della competenza a quello della cassa e agevolare, in tal modo, il computo dell'indebitamento netto del conto economico delle amministrazioni pubbliche, che costituisce il parametro rilevante ai fini della verifica del rispetto dei vincoli europei.

Il d.lgs. n. 93 del 2016, in attuazione dell'art. 42, comma 1, della legge di contabilità, ha modificato la disciplina del bilancio di cassa, rafforzandone il ruolo. Il d.lgs. n. 29 del 2018 ha poi nuovamente innovato la disciplina, in ragione delle informazioni e delle prime risultanze derivanti dalla sperimentazione per l'applicazione del nuovo concetto di impegno contabi-

³⁰ S. Buscema, *Trattato*, I, cit., 251 individua l'ipotesi del "bilancio misto" come bilancio essenzialmente di competenza che ha elementi anche del bilancio di cassa.

le, secondo il quale l'obbligazione giuridicamente perfezionata è imputata contabilmente agli esercizi in cui diventa esigibile³¹.

2. Il principio dell'equilibrio di bilancio in Costituzione

I principi dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito pubblico affondano le radici nei vincoli sovranazionali al governo dei conti pubblici e hanno poi trovato formulazione espressa negli artt. 81, 97, primo comma, e 119 Cost. Essi trovano la loro origine nella realizzazione dell'Unione economica e monetaria nel 1993 e nel cosiddetto "patto di stabilità e crescita" del 1997. L'architettura delle regole europee di finanza pubblica è stata successivamente più volte modificata, seguendo gli sviluppi dell'Unione europea e le non poche crisi che l'hanno attraversata e tuttora la interessano³².

Il principio fondamentale del Trattato per cui gli Stati membri devono avere "finanze pubbliche sane" è stato declinato sia con riferimento ad un arco temporale breve, in termini di stabilità della politica di bilancio, sia in proiezione di lungo periodo, in termini di sostenibilità della politica di bilancio, attraverso formule che si sono via via avvicinate e sono ancor oggi in pieno mutamento.

In particolare, a seguito della crisi economico-finanziaria del 2008, che ha successivamente investito l'Unione, è stata avviata la riforma delle regole europee al fine di conseguire un maggior coordinamento delle politiche. Ne sono conseguiti interventi per un coordinamento più stringente delle politiche economiche e di bilancio³³.

³¹ Il cosiddetto "impegno pluriennale ad esigibilità".

³² Per un approfondimento, cfr. G. Rivoscechi, *L'indirizzo politico finanziario tra Costituzione italiana e vincoli europei*, Cedam, Padova, 2007, spec. 43 ss.

³³ Le misure sono articolate in sette interventi: a) il coordinamento *ex ante* delle politiche economiche nazionali, concentrato nel primo semestre di ogni anno (cosiddetto semestre europeo, operativo dal 2011); b) il patto *euro plus*, accordo non giuridicamente vincolante adottato dai Capi di Stato e di Governo dell'area euro nel marzo del 2011, che impegna gli Stati dell'area euro e alcuni altri Stati dell'Unione a porre in essere ulteriori misure di politica economica; c) il trattato per il coordinamento delle politiche di bilancio (*fiscal compact*), entrato in vigore il primo gennaio 2013; d) le modifiche al patto di stabilità (cosiddetti *six pack* e *two pack*); e) la sorveglianza sugli squilibri macroeconomici, applicata in

Tali riforme sono state avviate nel 2010 con il *six pack* (“pacchetto” di cinque regolamenti e una direttiva comunitaria approvati nella riunione del Consiglio europeo del successivo 8 e 9 dicembre); sono proseguite con il c.d. *Fiscal Compact* (marzo 2012), con il trattato istitutivo del Meccanismo europeo di stabilità, *European stability mechanism* (MES), entrato in vigore l'8 ottobre 2012, con le due proposte (c.d. *two-pack*), riguardanti il rafforzamento della sorveglianza economica dei paesi in gravi difficoltà finanziarie e l'introduzione di disposizioni comuni per il monitoraggio e la valutazione dei documenti programmatici degli Stati membri³⁴.

Tali atti hanno condotto al progressivo rafforzamento dei vincoli sovranazionali al governo dei conti pubblici sia interni al diritto dell'Unione europea (c.d. *Six Pack* e *Two Pack*), sia esterni ad esso (patto *Europlus* del 2011, c.d. *Fiscal Compact* e Meccanismo europeo di stabilità). I riflessi di tali processi sono stati condensati nella già richiamata legge costituzionale n. 1 del 2012, che, tra l'altro, ha sostituito l'art. 81 Cost. e premesso un comma all'art. 97 Cost., che impone a tutte le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, di assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico³⁵.

Quanto detto ha avuto l'effetto di imporre agli Stati membri l'assunzione di ulteriori impegni per introdurre negli ordinamenti nazionali regole, costituzionali o legislative, volte ad assicurare il rispetto dei valori di riferimento relativi al disavanzo e al debito fissati a livello europeo³⁶.

base a due regolamenti del *six pack* (il Regolamento UE n. 1176/2011 sulla prevenzione e la correzione degli squilibri macroeconomici e il Regolamento UE n. 1174/2011 sulle misure per la correzione degli squilibri macroeconomici eccessivi nell'area dell'euro; f) i meccanismi di stabilizzazione dell'eurozona; g) il Patto per la crescita e l'occupazione (cosiddetto *growth pact*, accordo non vincolante stipulato dal Consiglio europeo del giugno 2012).

³⁴ In particolare, sono stati rafforzati i meccanismi di controllo atti, da un lato, a rilevare, prevenire e correggere le politiche di bilancio che producono disavanzi e livelli di debito pubblico eccessivi e, dall'altro lato, a individuare gli eventuali squilibri macroeconomici.

³⁵ Sulla riforma dell'art. 97 Cost. cfr. C. Pagliarin, *I controlli della corte dei conti e le prospettive di riforma della pubblica amministrazione nella stagione del pnrr. Una introduzione*, in *Bilancio Comunità Persona*, n. 1/2023, 1 ss.

³⁶ Per un approfondimento, cfr. G. Rivosecchi, *Il governo europeo dei conti pubblici tra crisi economico-finanziaria e riflessi sul sistema delle fonti*, in *Osservatoriosullefonti.it*, n. 1/2011; Id., *Il Trattato sul Mes e il Fiscal Compact al vaglio del Tribunale Costituzionale Federale e della Corte di giustizia*, in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 5/2014, 478 ss.; Id.,

In particolare, con la direttiva 2011/85/UE, entrata in vigore nel novembre del 2011, sono state fissate le regole “minime” atte a garantire l’osservanza da parte degli Stati membri dell’obbligo, derivante dal Trattato, di evitare disavanzi pubblici eccessivi. Sono state, inoltre, fissate regole “minime” comuni per la costruzione dei quadri di bilancio nazionali, al fine di renderli maggiormente trasparenti, completi e raffrontabili. È stato infine stabilito un medesimo orizzonte temporale programmatico pluriennale su base almeno triennale.

Con il già richiamato Trattato sulla stabilità, il coordinamento e la *governance* nella Unione economica e monetaria (c.d. *Fiscal Compact*)³⁷, poi, che mira a salvaguardare la stabilità di tutta la zona euro, le Parti contraenti si sono impegnate ad applicare e ad introdurre, entro un anno dall’entrata in vigore del Trattato, il principio per cui il bilancio dello Stato deve essere in pareggio o in attivo³⁸ mediante norme vincolanti e a carattere permanente, preferibilmente di tipo costituzionale, in aggiunta agli obblighi derivanti dal diritto dell’UE³⁹. Agli stessi fini è stato disposto che, solo nel caso di circostanze eccezionali, ovvero eventi inusuali che sfuggono al controllo dello Stato interessato e che abbiano rilevanti ripercussioni sulla situazione finanziaria della pubblica amministrazione, oppure in periodi di grave recessione, gli Stati contraenti potranno temporaneamente deviare dall’obiettivo a medio termine o dal percorso di aggiustamento, a patto, però, che tale disavanzo non infici la sostenibilità di bilancio a medio termine⁴⁰.

Il Meccanismo Europeo di Stabilità e il Fiscal Compact tra Karlsruhe e Lussemburgo, in *Quaderni costituzionali*, n. 2/2014, 425 ss.

³⁷ Il Trattato, ai sensi dell’articolo 14 del medesimo, è entrato in vigore il 1° gennaio 2013, ratificato da dodici Paesi dell’Eurozona (Austria, Cipro, Germania, Estonia, Spagna, Francia, Grecia, Italia, Irlanda, Finlandia, Portogallo, Slovenia). L’Italia lo ha ratificato con legge 23 luglio 2012, n. 114.

³⁸ Tale regola si considera rispettata se il disavanzo strutturale dello Stato è pari all’obiettivo a medio termine specifico per il Paese, con deficit che non eccede lo 0,5% del PIL.

³⁹ Art. 3, paragrafo 2.

⁴⁰ Il Trattato stabilisce, anche, che qualora il rapporto debito pubblico/PIL risulti significativamente al di sotto della soglia del 60% e qualora i rischi per la sostenibilità a medio termine delle finanze pubbliche siano bassi, il valore di riferimento del deficit può essere superiore allo 0,5%, ma in ogni caso non può eccedere il limite dell’1% del PIL e che nel caso di deviazioni significative dal valore di riferimento o dal percorso di aggiustamento verso di esso, le parti contraenti dovranno attivare un meccanismo di correzione automati-

Le nuove regole sono realizzate, quindi, attraverso l'obbligo degli Stati membri di rispettare precisi parametri di tipo quantitativo in relazione soprattutto ai saldi di finanza pubblica rilevanti in ambito europeo (debito e indebitamento netto delle amministrazioni pubbliche).

A partire, poi, dai primi mesi del 2020, a causa dell'intervenuta emergenza pandemica da Covid-19, il quadro sopra delineato ha subito un sostanziale mutamento di prospettiva per assicurare agli Stati UE un margine di manovra fiscale per sostenere le spese sanitarie necessarie ad affrontare l'emergenza epidemiologica e a contrastare gli effetti recessivi prodotti dalla crisi pandemica.

Infatti, la Commissione europea con la comunicazione COM(2020)123 del 20 marzo 2020 ha disposto l'attivazione della cosiddetta *general escape clause* del Patto di stabilità e crescita, consentendo agli Stati membri di deviare temporaneamente dal percorso di aggiustamento verso l'obiettivo di medio termine. Inizialmente prevista solo per il 2020, l'applicazione della clausola speciale di salvaguardia è stata più volte prorogata dalla Commissione e, infine, con la comunicazione COM(2022)600, è stata estesa a tutto il 2023, in considerazione dei rischi di revisione al ribasso delle prospettive economiche dei Paesi UE dovuti alla guerra tra Russia e Ucraina e degli elevati aumenti dei prezzi dell'energia. Questo peraltro nella prospettiva del pieno utilizzo delle risorse nel frattempo rese disponibili a livello europeo con il programma *Next Generation EU* (NGEU).

Al di là delle contingenze del periodo di emergenza, si è ritenuto, a partire da ottobre 2021⁴¹, di dover riaprire a livello europeo il dibattito sulla revisione del Patto di stabilità e crescita e della *governance* economica dell'Unione.

L'insieme di norme approvate il 23 aprile 2024⁴² prevede, in estrema sintesi, il passaggio da un quadro con regole e vincoli poco differenziati tra

ca, che includa l'obbligo per la parte contraente interessata di attuare le misure per correggere la deviazione entro un determinato termine temporale.

⁴¹ Comunicazione Com(2021)662.

⁴² Direttiva (UE) 2024/1265 recante modifica della direttiva 2011/85/UE relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri; Regolamento (UE) 2024/1263 relativo al coordinamento efficace delle politiche economiche e alla sorveglianza di bilancio multilaterale e che abroga il regolamento (CE) n. 1466/97 del Consiglio (cosiddetto "braccio preventivo"); Regolamento (UE) 2024/1264 recante modifica del regolamento (CE) n. 1467/97

Stato e Stato, che si attuano in un sistema di programmazione economico-finanziaria sostanzialmente annuale, a una dinamica di natura negoziale finalizzata ad assicurare la sostenibilità del debito pubblico. Per ciascuno Stato che presenta un disavanzo superiore al 3 per cento del PIL o un debito pubblico superiore al 60 per cento del PIL, la Commissione pubblica una “traiettoria di riferimento” specifica, a cui fa seguito la presentazione di uno specifico piano strutturale di bilancio a medio termine da parte dello Stato membro. Tale piano deve consentire di porre o mantenere il rapporto debito/PIL in una prospettiva non implausibilmente discendente e comunque prudente. Il piano ha una durata di 4 o 5 anni⁴³, in relazione alle legislature nazionali, e fa riferimento a un aggiustamento che copre un periodo di 4 anni estensibile fino ad un massimo di 7 nel caso in cui lo Stato si impegni a realizzare riforme e investimenti riconosciuti come rilevanti, sia per la crescita e l’equilibrio delle finanze pubbliche nazionali, sia per i più generali obiettivi macroeconomici e sociali europei.

Le “traiettorie di riferimento” sono trasmesse agli Stati membri entro il 21 giugno per consentire ad essi di elaborare e inviare alla Commissione i rispettivi piani pluriennali di spesa entro il 20 settembre. I piani, dunque, sono distinti per ciascuno Stato e il parametro di riferimento viene individuato nella spesa primaria netta (cioè la spesa pubblica esclusa la spesa per interessi, la spesa ciclica connessa ai sussidi per la disoccupazione e quella temporanea e *una-tantum*, le spese che trovano piena copertura in trasferimenti dal bilancio europeo e quelle per co-finanziare progetti europei, e le entrate di natura discrezionale)⁴⁴.

per l’accelerazione e il chiarimento delle modalità di attuazione della procedura per i disavanzi eccessivi (cosiddetto “braccio correttivo”).

⁴³ Quanto alla durata del piano, va precisato che (a parte la possibile revisione per impedimenti di attuazione dovuti a circostanze oggettive e ferma restando la durata del piano originario) in linea ordinaria un nuovo piano deve essere presentato alla scadenza del vecchio – sempre che persistano le condizioni di fondo che lo richiedano – mentre può esserlo quando entra in carica un nuovo Governo.

⁴⁴ Il punto focale del piano risiede, dunque, in un programma di aggiustamento che, attraverso il controllo della traiettoria della spesa netta (la quale diventa, in sostanza, l’obiettivo intermedio da conseguire), sia in grado di correggere le tendenze della finanza pubblica che si registrerebbero a politiche invariate e considerate le spinte dei costi d’invecchiamento della popolazione. In un contesto in cui permangono i vincoli tradizionali del 3 e del 60 per cento del PIL rispettivamente per il *deficit* e il debito pubblico (la riforma non tocca, infatti, i Trattati), le modifiche del *framework* richiedono ai Paesi di assi-

Il piano, con la correlata traiettoria della spesa netta⁴⁵, deve essere valutato dalla Commissione europea e approvato dal Consiglio. Ferma restando l'innovativa prospettiva pluriennale del piano strutturale a medio termine, il monitoraggio della sua attuazione è annuale, avviene nell'ambito del semestre europeo e trova nella dinamica della spesa netta il suo fulcro. Di essa, infatti, deve dare conto nel *progress report* di cui all'art. 21: una relazione annuale sui progressi compiuti, che deve riferire anche sugli sviluppi in materia di riforme e investimenti che hanno eventualmente consentito l'estensione del periodo di aggiustamento da 4 a 7 anni. È prevista una fase applicativa transitoria, un primo ciclo di sorveglianza, che rileva ai fini delle tempistiche delle *performance* di bilancio⁴⁶. Esaurita la disciplina transitoria prescritta per la prima presentazione del piano, il piano stesso dovrà essere presentato dal Governo ogni 5 anni, entro il 30 aprile dell'ultimo anno del piano in vigore, ferma la possibilità per lo Stato membro e la Commissione

curare comunque: i) da un lato, una prestabilita riduzione annua minima del rapporto debito/PIL (1 punto all'anno, nella media del periodo di aggiustamento, per i Paesi con un rapporto superiore al 90 per cento e mezzo punto all'anno per i Paesi con debito tra il 60 ed il 90 per cento, (art. 7, comma 1, lettere a) e b); ii) dall'altro lato, un margine di resilienza dell'aggiustamento medesimo, tal che esso non possa considerarsi concluso fino a quando il deficit strutturale non scende all'1,5 per cento del PIL (art. 8).

⁴⁵ La traiettoria della spesa netta contemplata nel piano potrà discostarsi da quella di riferimento (art. 5) che la Commissione invierà a ciascun paese membro entro il 15 di gennaio dell'anno di presentazione del piano (entro il 21 giugno 2024, nel caso del primo ciclo di sorveglianza), ma dovrà comunque essere la risultante endogena dell'Analisi di Sostenibilità del Debito (DSA) considerati un condiviso insieme di variabili di contesto (crescita economica effettiva e potenziale, tassi di interesse, costi legati all'invecchiamento della popolazione, ecc.) e il complesso dei vincoli posti oltre che dalle due clausole di salvaguardia, dall'art. 6, lett. c), il quale impone che l'aggiustamento sia tendenzialmente "lineare" e non concentrato negli ultimi anni e dall'art. 8, comma 2, che fissa un miglioramento annuale del saldo primario strutturale finalizzato al margine di resilienza pari ad almeno 0,4 punti di PIL nel caso di aggiustamento quadriennale o 0,25 punti nel caso di aggiustamento settennale.

⁴⁶ Infatti, il nuovo testo del regolamento sul braccio correttivo del PSC specifica all'art. 23 che "a fronte di un contesto caratterizzato dalla significativa variazione dei tassi di interesse, la Commissione, per un periodo transitorio nel 2025, nel 2026 e nel 2027 e al fine di non compromettere gli effetti positivi del dispositivo per la ripresa e la resilienza, può adeguare il parametro di riferimento per tenere conto dell'aumento dei pagamenti degli interessi al momento di stabilire il percorso correttivo proposto per il primo piano strutturale di bilancio a medio termine per il 2025, il 2026 e il 2027 nell'ambito della procedura per i disavanzi eccessivi".

di prorogare il termine, se necessario. La relazione annuale sui progressi compiuti deve essere presentata entro il 30 aprile di ogni anno.

Le disposizioni che recano il nuovo quadro della *governance* europea sono di recentissima approvazione e non ancora accompagnate da organiche disposizioni attuative⁴⁷. Tuttavia, è evidente che le innovazioni di cui si discute comporteranno la necessità di adeguare le norme interne di contabilità. In particolare, la Corte dei conti ha già avuto modo di sottolineare che sarà essenziale valutare le ricadute sulle modifiche di struttura, ed eventualmente delle date di presentazione, dei documenti programmatici e dei vincoli al processo di bilancio e al regime delle coperture finanziarie⁴⁸.

In disparte le modifiche più recenti, gli impegni assunti in relazione ai vincoli di finanza pubblica in Italia sono stati attuati dapprima mediante le stringenti regole del cosiddetto Patto di stabilità interno e, successivamente, mediante il nuovo vincolo del pareggio di bilancio in termini strutturali, introdotto dalla sopra richiamata legge costituzionale n. 1 del 2012, che ha modificato gli artt. 81, 97, 117 e 119 Cost.⁴⁹.

In particolare, con la legge costituzionale richiamata si è introdotto nella Carta costituzionale il principio dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito delle pubbliche amministrazioni, fissando la decorrenza delle innovazioni a far data dal 1° gennaio 2014.

Il nuovo art. 81 Cost. introduce il principio dell'equilibrio tra entrate e spese del bilancio – cosiddetto “pareggio di bilancio” – correlandolo a un

⁴⁷ Nel DEF 2024 si è indicato che il piano strumentale di medio termine sostituisce, di fatto, la prima e la terza sezione del medesimo documento.

⁴⁸ C. conti, Sezioni riunite in sede di controllo, *Audizione nell'ambito dell'“indagine conoscitiva sulle prospettive di riforma delle procedure di programmazione economica e finanziaria e di bilancio in relazione alla riforma della governance economica europea” Commissioni Bilancio congiunte del Senato della Repubblica e della Camera dei Deputati*, maggio 2024, in www.corteconti.it, al link relativo.

⁴⁹ Secondo A. Brancasi, *L'introduzione del c.d. pareggio di bilancio: un esempio di revisione affrettata della Costituzione*, in *Forum dei Quaderni costituzionali*, 10 gennaio 2012 e Id, *La disciplina costituzionale del bilancio: genesi, attuazione, evoluzione, elusione*, in *Costituzione e pareggio di bilancio*, *Quaderno* 2011, cit., 18, il testo costituzionale italiano avrebbe tradotto in termini più rigorosi le previsioni del trattato *Fiscal compact*. Sottolinea gli elementi di continuità tra la nuova disciplina costituzionale, introdotta con la legge costituzionale n. 1 del 2012, e i contenuti del cosiddetto “Fiscal compact” G.F. Ferrari, *La contabilità pubblica (nozione e soggetti) e la disciplina costituzionale in tema di finanza pubblica*, in G.F. Ferrari, E. Madeo (a cura di), *Manuale di contabilità pubblica* cit., 26.

vincolo di sostenibilità del debito di tutte le pubbliche amministrazioni, nel rispetto delle suddette regole in materia economico-finanziaria derivanti dall'ordinamento europeo, tenendo conto delle fasi del ciclo economico.

In deroga alla regola, il ricorso all'indebitamento, da deliberare a maggioranza assoluta dei componenti delle Camere, con contestuale definizione del percorso di rientro, è possibile soltanto in caso di eventi eccezionali o di grave recessione, non affrontabili con le ordinarie decisioni di bilancio. In tali casi, lo Stato contribuisce a garantire, se necessario, il finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali e delle funzioni fondamentali degli enti locali.

Nel complesso, occorre osservare quanto segue.

Il primo parametro introdotto dalla riforma costituzionale, quello dell'equilibrio, è determinato mediante il rinvio contenuto nell'art. 3 della legge n. 243 del 2012 all'obiettivo di medio termine e, quindi, al c.d. saldo strutturale. Tale principio non indica pertanto una situazione di statico pareggio contabile fra entrate e spese, ma deve ritenersi rispettato anche in presenza di un disavanzo giustificato dagli effetti del ciclo economico o in caso eventi che consentono scostamenti dal suddetto obiettivo, sia pure concertati con le istituzioni europee⁵⁰.

Il parametro della sostenibilità del debito pubblico, invece, che richiama tutti gli enti, in coerenza con il diritto dell'Unione, a concorrere alla sostenibilità delle finanze pubbliche, include, quali indicatori rilevanti, l'importo del *deficit* di bilancio dell'anno corrente e quello annunciato per l'anno successivo, l'importo dei titoli in scadenza, i tassi di interesse sui titoli del debito e la relativa capacità di collocare i titoli sul mercato. Ne consegue che la sostenibilità costituzionale del debito pubblico dello Stato membro, complessivamente intesa, risulta valutabile alla stregua di «fattori oggettivi e di fattori di reputazione»⁵¹.

Rispetto alle regole sulla determinazione dell'equilibrio, basti qui ricordare i prevalenti elementi di duttilità mantenuti dalle norme costituzionali e

⁵⁰ In questo senso, cfr. M. Luciani, *L'equilibrio di bilancio e i principi fondamentali: la prospettiva del controllo di costituzionalità*, in Corte costituzionale, *Il principio dell'equilibrio di bilancio secondo la riforma costituzionale del 2012*, Atti del Seminario svoltosi in Roma, Palazzo della Consulta, 22 novembre 2013, Milano, Giuffrè, 2014, 23 s.

⁵¹ Così, P. Giarda, *Presupposti, valore e limiti del nuovo articolo 81 della Costituzione*, in *Costituzione e bilancio*, cit., 124.

legislative a seguito della riforma del 2012, come emerge anzitutto dal sistematico ricorso alle deroghe al divieto di indebitamento consentite dall'art. 81, secondo comma, Cost. «al verificarsi di eventi eccezionali» e votate dalle Camere a maggioranza assoluta secondo una clausola che, già nella fase anteriore all'emergenza sanitaria, è stata interpretata in maniera particolarmente estensiva, includendo in tali «eventi» non soltanto «periodi di grave recessione economica» ed «eventi straordinari, al di fuori del controllo dello Stato», secondo quanto testualmente previsto dall'art. 6, comma 2, lett. a) e b), della legge n. 243 del 2012, ma anche “ordinarie” misure di reazione alle diverse fasi di crisi economica, a partire dai “salvataggi” dei settori bancari in crisi e dagli interventi di rilancio dell'economia⁵². In altre parole, l'interpretazione delle richiamate norme costituzionali e legislative, adottata da Governo e Parlamento con l'avallo dalle istituzioni europee, ha consentito di predisporre e approvare intere manovre finanziarie entro gli scostamenti previsti dall'art. 6 della legge n. 243 del 2012 per un totale, ad oggi, di 22 scostamenti complessivamente approvati dalle Camere a maggioranza assoluta dal 2014, pari a una media di 2,2 scostamenti all'anno⁵³.

L'elasticità della disciplina costituzionale e legislativa di governo della finanza pubblica è inoltre ampiamente confermata dalla giurisprudenza costituzionale che ha affermato un'interpretazione «dinamica» dell'equilibrio di bilancio, condizionata, cioè, dalla congiuntura e dalle crisi economico-finanziarie. Infatti, secondo la Corte, il principio dell'equilibrio «consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche»⁵⁴ attraverso l'impiego delle risorse in un ottimale rapporto tra efficien-

⁵² Per un primo approfondimento delle prassi parlamentari e degli interventi votati dalle Camere a maggioranza assoluta che determinano scostamenti dall'obiettivo di medio termine, cfr. N. Lupo – R. Ibrido, *Le deroghe al divieto di indebitamento tra Fiscal Compact e articolo 81 della Costituzione*, in *Rivista trimestrale di diritto dell'economia*, n. 2/2017, 228 ss.

⁵³ In particolare, sono stati approvati dalle Camere a maggioranza assoluta i seguenti scostamenti dall'obiettivo a medio termine: 6 in sede di approvazione di Documenti di Economia e Finanza (DEF); 9 in sede di approvazione di Note di aggiornamento del Documento di Economia e Finanza (NADEF); e 7 in sede di approvazione di ulteriori provvedimenti.

⁵⁴ Sent. C. cost. n. 250 del 2013, punto n. 2 del “Considerato in diritto”.

za ed equità rinvolto a garantire «l'equilibrio tendenziale del bilancio»⁵⁵. Muovendo da tali assunti, i Giudici costituzionali hanno ravvisato nell'art. 81 Cost. un vero e proprio principio di anticiclicità del bilancio quando hanno affermato che l'art. 81 Cost. consente l'indebitamento per contrastare le fasi avverse del ciclo economico al fine di assicurare le risorse accertate e disponibili per gli investimenti⁵⁶.

In questa prospettiva, la Corte ha quindi concluso che «il novellato art. 81 Cost. ha assunto – soprattutto attraverso la formulazione del primo comma – un significato “anticiclico” in termini di politica fiscale e monetaria e, più in generale, di politica economica, consistente nella missione di attenuare le fluttuazioni, intervenendo sul mercato per frenare la ripresa o contrastare la depressione dell'attività economica a seconda delle contingenze caratterizzanti i relativi cicli economici»⁵⁷. Sicché l'attuazione della legge costituzionale n. 1 del 2012 attraverso la c.d. «legge organica» ha conferito alla legge di bilancio [...] e alle altre leggi finanziarie correttive delle manovre di finanza pubblica una regia di interventi complessi e coordinati, finalizzati ad assicurare sostenibilità economica e sviluppo»⁵⁸.

Con le richiamate pronunce, la Corte aderisce a una determinata interpretazione dell'art. 81 e della legge n. 243 del 2012 volta ad affermare: a) che è la legge rinforzata a dover essere interpretata alla luce dell'art. 81 Cost. e non viceversa, per assicurare il mantenimento dell'originaria elasticità del quadro costituzionale⁵⁹; b) che anche nel nuovo quadro costituzio-

⁵⁵ Sent. C. cost. n. 247 del 2017, punto n. 9.2 del “Considerato in diritto”.

⁵⁶ Cfr. sentt. C. cost. n. 247 del 2017, punto n. 9.2 del “Considerato in diritto”; n. 101 del 2018, punto n. 6.2.1 del “Considerato in diritto”; n. 61 del 2018, punto n. 2 del “Considerato in diritto”.

⁵⁷ Sent. C. cost. n. 61 del 2018, punto n. 2 del “Considerato in diritto”.

⁵⁸ Sent. C. cost. n. 61 del 2018, punto n. 2 del “Considerato in diritto”.

⁵⁹ Al riguardo, cfr. M. Luciani, *L'equilibrio di bilancio e i principi fondamentali*, cit., 22 ss. In caso contrario, se prevalessero, cioè, sull'art. 81 Cost. i rinvii al diritto dell'Unione europea contenuti nella legge n. 243 del 2012, varrebbero le osservazioni critiche di O. Chessa, *La Costituzione della moneta. Concorrenza indipendenza della banca centrale pareggio di bilancio*, Jovene, Napoli, 2016, 407 ss., il quale sostiene che l'introduzione del pareggio strutturale determinerebbe necessariamente effetti pro-ciclici, perché il modello di stima del PIL potenziale concordato con l'Unione europea si determina misurando l'*output gap*, vale a dire la differenza tra PIL effettivo e potenziale, sicché quanto più ampio è lo scostamento tanto più profondo è l'effetto del ciclo e, quindi, tanto più elevata la correzio-

nale il bilancio può svolgere una funzione anticiclica e quindi consentire, sia pure in esito ai negoziati con la Commissione europea, politiche espansive⁶⁰.

Quanto, invece, alla disciplina di bilancio degli enti territoriali, la legge costituzionale n. 1 del 2012 ha apportato alcune modifiche all'art. 119 Cost., tra l'altro, sancendo che l'autonomia finanziaria degli enti territoriali è assicurata nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e traducendo nel testo costituzionale quanto già ripetutamente affermato dalla Corte costituzionale e cioè che tali enti devono concorrere all'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea. Inoltre, viene precisato che il ricorso all'indebitamento – consentito esclusivamente per finanziare spese d'investimento – è subordinato, da un lato, alla contestuale definizione di piani di ammortamento e, dall'altro, alla condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio.

L'equilibrio dei bilanci delle Regioni e degli enti locali e il concorso dei medesimi enti alla sostenibilità del debito pubblico, viene definito al Capo IV della legge (artt. 9 e ss.), come modificato dalla legge n. 164 del 2016. Per tali enti sono state stabilite regole aggiuntive, annualmente fissate dapprima dalle leggi di stabilità e, successivamente, dalle leggi di bilancio. In relazione alle amministrazioni pubbliche non territoriali che adottano la contabilità finanziaria, le regole dell'equilibrio sono dettate dall'art. 13.

Il principio dell'equilibrio del bilancio dello Stato è contenuto nell'art. 14 a cui si accompagna l'art. 15 che definisce il contenuto della legge di bilancio, che costituisce la base per la gestione finanziaria dello Stato.

È poi istituito, ai sensi dell'art. 5, comma 1, lettera f), della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, l'Ufficio parlamentare di bilancio, con sede presso le Camere, ossia l'organismo indipendente per l'analisi e la verifica degli andamenti di finanza pubblica e per la valutazione dell'osservanza

ne strutturale del saldo, con la conclusione che ben difficilmente la correzione strutturale del saldo potrà produrre effetti anticiclici.

⁶⁰ Cfr. A. Carosi, *Il principio di trasparenza nei conti pubblici*, in *Rivista AIC*, n. 3/2018, 847 s.

delle regole di bilancio che opera in piena autonomia e con indipendenza di giudizio e di valutazione⁶¹.

Si attribuisce, infine, alla Corte dei conti il controllo successivo sulla gestione dei bilanci delle Regioni, degli enti locali e delle amministrazioni pubbliche non territoriali, ai fini del coordinamento della finanza pubblica e dell'equilibrio dei bilanci di cui all'art. 97 Cost., per la cui disciplina, quanto a forme e modalità di controllo, si rinvia alla legge dello Stato⁶². Pur non potendo qui trattare di questo rilevante profilo, va ricordata la significativa portata innovativa del decreto-legge n. 174 del 2012 sui controlli della Corte dei conti sulle Regioni e sugli enti territoriali.

Il quadro nelle norme costituzionali così ricordate va ora posto in relazione la nuova architettura di *governance* europea, a cui si è fatto precedentemente cenno, al fine di vagliarne la coerenza. Coerenza che, ad una prima analisi, sembra riscontrabile, considerando che, da una parte, il saldo, quale misura dell'equilibrio tra entrate e spese, di cui al primo comma dell'art. 81 Cost., deriva automaticamente da una variazione della spesa calcolata tenendo conto della manovra discrezionale sull'entrata, e, dall'altra parte, la spesa strutturale primaria viene calcolata al netto, tra l'altro, delle misure discrezionali sul lato delle entrate. Peraltro, il disegno europeo, complessivamente considerato, permane ancorato al rispetto degli obiettivi finali di non superamento del disavanzo e del debito pubblico dei valori di riferimento e, dunque, rimane finalizzato a un andamento sostenibile del debito pubblico, risultando coerente, dunque, con il vigente art. 97, primo comma, Cost.⁶³. Le Sezioni riunite in sede di controllo della Corte dei conti, a questo proposito, hanno però sottolineato che le fonti costituzionali – nonché quelle di rango subordinato, come le leggi n. 243 del 2012 e n. 196 del

⁶¹ Art. 16, legge n. 243 del 2012. Al riguardo, cfr. G. Rivosecchi, *L'Ufficio parlamentare di bilancio, oggi*, in *Nuove Autonomie*, n. 2/2021, 313 ss.

⁶² Art. 20 legge n. 243 del 2012.

⁶³ Sul rilievo del nuovo primo comma all'art. 97 nell'affermazione dei vincoli di bilancio nel complesso delle pubbliche amministrazioni cfr. N. Lupo, *la revisione costituzionale della disciplina di bilancio e il sistema delle fonti*, in *Il Filangieri – Quaderno 2011, Costituzione e pareggio di bilancio*, cit., 92 s.

2009 – risultino riferite pur sempre ad indicatori calcolati al lordo e non al netto dell'onere per interessi⁶⁴.

3. *I principi di bilancio*

Il contenuto del bilancio, avente quale oggetto tipico l'attività finanziaria dell'ente, va ricostruito alla stregua delle disposizioni di legge e di regolamento della contabilità pubblica che prescrivono i requisiti affinché essi possano essere qualificati come bilanci delle amministrazioni pubbliche⁶⁵. A tali fini, giusto il disposto dell'art. 3 del decreto legislativo n. 118 del 2011 (e dei relativi allegati), sull'armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali, e dell'art. 162 del decreto legislativo n. 267 del 2000 (TUEL), come modificati dal decreto legislativo n. 126 del 2014, si devono richiamare, sia pure in estrema sintesi, i seguenti principi:

a) *annualità*: i bilanci pubblici sono predisposti con cadenza annuale e, in linea generale, si riferiscono alla gestione finanziaria coincidente con l'anno solare, salvo il ricorso all'esercizio provvisorio, per il bilancio dello Stato espressamente previsto dall'art. 81, quinto comma, Cost. (per un periodo non superiore complessivamente a quattro mesi), da intendersi come temporanea gestione finanziaria consentita al Governo in caso di mancata approvazione della legge di bilancio entro il 31 dicembre; esso rappresenta pertanto una deroga al principio dell'annualità del bilancio; per le Regioni e gli enti locali l'esercizio provvisorio presenta margini più ristretti;

b) *unità*: il bilancio pubblico di previsione e il rendiconto devono rappresentare in maniera unitaria l'andamento complessivo dei conti dell'ente;

c) *universalità*: nel bilancio deve essere integralmente rappresentata l'attività finanziaria dell'ente, ricomprendendo tutte le finalità e gli obiettivi di gestione, nonché i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali⁶⁶;

⁶⁴ C. conti, Sezioni riunite in sede di controllo, *Audizione cit.*, che, comunque, conclude nei medesimi termini di coerenza tra quadro costituzionale e nuova *governance* economica europea.

⁶⁵ Sul punto, cfr. A. Brancasi, voce *Bilancio (equilibrio di)*, in *Enciclopedia del diritto*, Annali VII, Milano, Giuffrè, 2014, 167 s.

⁶⁶ Cfr. sent. C. cost. n. 279 del 2016.

d) *integrità*: nel bilancio le entrate devono essere iscritte al lordo delle spese sostenute per la riscossione e di altre eventuali spese connesse e, allo stesso modo, le spese devono essere iscritte al lordo delle correlate entrate, senza compensazioni di partite;

e) *veridicità e attendibilità*: i criteri di redazione dei bilanci pubblici impongono la rappresentazione contabile delle previsioni e dei risultati effettivi di gestione finanziaria, economica e patrimoniale dell'ente in maniera certa, attendibile e corretta⁶⁷;

f) *congruità*: i bilanci pubblici sono tenuti ad assicurare l'adeguatezza delle risorse disponibili rispetto ai fini stabiliti in via previsionale, garantendo la corrispondenza tra le entrate e le uscite in relazione agli obiettivi programmati e, conseguentemente, il rispetto della previa copertura finanziaria⁶⁸.

Tali principi sono strumentali alla *funzione autorizzativa* svolta da ciascun bilancio pubblico: consentire all'amministrazione la legittima realizzazione delle spese che non potrebbero essere effettuate senza l'iscrizione in bilancio del relativo importo.

Entro tale cornice di riferimento, l'ordinamento finanziario e contabile delle amministrazioni centrali dello Stato deve conformarsi ai c.d. principi contabili generali contenuti nell'Allegato 1 della legge di contabilità, che ne costituisce parte integrante, al fine di garantire l'armonizzazione e il coordinamento dei bilanci e della finanza pubblica.

I c.d. principi contabili generali di cui all'Allegato 1 sono stati riscritti ad opera del d.lgs. n. 116 del 2018⁶⁹, che da ventiquattro li ha ridotti a ventidue per effetto dell'accorpamento dei previgenti principi di continuità, comparabilità e costanza. Le modifiche più rilevanti riguardano il principio della competenza finanziaria (principio contabile 20) e il principio della competenza economica (principio contabile 21).

⁶⁷ Al riguardo, cfr. sentt. C. cost. n. 51 e n. 138 del 2013; n. 274 del 2017.

⁶⁸ Al riguardo, tra le tante, cfr. sentt. C. cost. n. 1 del 1966, n. 70 e n. 192 del 2012, n. 250 e n. 266 del 2013, n. 19 e n. 155 del 2015, n. 188 e n. 279 del 2016, n. 247 del 2017.

⁶⁹ Art. 7, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 116 del 2018. L'art. 11 ha stabilito che i principi in discorso sarebbero entrati in vigore il 1° gennaio 2019.

Il testo conserva comunque la validità dei principi dell'integrità, dell'universalità e dell'unità del bilancio dello Stato che, per espressa previsione, costituiscono, come sopra detto, profili attuativi dell'art. 81 Cost.⁷⁰.

Sulla base dei principi dell'universalità e dell'unità è vietato gestire fondi al di fuori del bilancio, ad eccezione dei casi espressamente previsti dalla legge⁷¹. È vietata altresì l'assegnazione di qualsiasi provento per spese o erogazioni speciali, salvo i proventi e le quote di proventi riscossi per conto di enti, le oblazioni e simili, fatte a scopo determinato.

Il principio dell'universalità rafforza quello di unità: sta a significare che è necessario ricomprendere nel sistema di bilancio tutte le finalità e gli obiettivi di gestione, nonché i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali riconducibili a ciascuno stato della previsione, al fine di assicurare una rappresentazione veritiera e corretta della complessa attività amministrativa svolta nell'esercizio di riferimento.

A sua volta, il principio dell'integrità, rafforza formalmente il contenuto del principio dell'universalità. Richiede che tutte le entrate siano iscritte in bilancio al lordo delle spese di riscossione e di altre eventuali spese ad esse connesse. Parimenti, tutte le spese devono essere iscritte in bilancio integralmente, senza alcuna riduzione delle correlative entrate. È incompatibile con tale principio l'assegnazione di qualsiasi provento per spese o erogazioni speciali, salvo i proventi e le quote di proventi riscossi, le oblazioni e simili fatti a scopo determinato. Sono invece conformi al suddetto principio le riassegnazioni alla spesa, ai fini della gestione e della rendicontazione, di particolari entrate, ove previste da apposita disposizione legislativa. Il medesimo principio si applica a tutti i valori del sistema di bilancio, anche ai valori economici e alle grandezze patrimoniali.

Unitamente a questi principi occorre rispettare anche tutti gli altri principi di bilancio, pure ricompresi nel richiamato Allegato 1 della legge di contabilità, i quali hanno valenza generale e riguardano, quindi, tutto il sistema di bilancio e non solo il singolo documento contabile.

⁷⁰ Art. 24 legge contabilità.

⁷¹ Art. 40, comma 2, lett. p), legge contabilità. Per un approfondimento, cfr. G. Rivosecchi – F. Sucameli, *La Corte Costituzionale garante dei crediti tra enti sub-statali della finanza pubblica allargata. Considerazioni a margine della sentenza n. 51 del 2023 sui c.d. "debiti fuori bilancio"*, in *Bilancio comunità persona*, n. 1/2023, 28 ss.

Con riferimento al principio di annualità si dispone che i documenti di bilancio, sia di previsione, sia di rendicontazione, siano predisposti con cadenza annuale e si riferiscano ad un tempo di gestione coincidente con l'anno solare. Nella predisposizione dei documenti di bilancio, comunque, le previsioni di ciascun esercizio, sia di competenza sia di cassa, devono essere elaborate sulla base di una programmazione di medio periodo, con un orizzonte temporale almeno triennale.

Quanto al principio di veridicità, si impone la rappresentazione di un quadro fedele e corretto delle reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio. Si applica ai documenti di rendicontazione e di gestione e anche a quelli di previsione. Nei confronti di questi ultimi (previsione) impone una rigorosa valutazione dei flussi finanziari generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento. Il principio si coniuga con i principi di attendibilità (principio 6) e correttezza (principio 7) e deve essere interpretato in maniera coordinata con gli altri principi di bilancio. In caso contrario, i bilanci non possono essere oggetto di approvazione da parte degli organi preposti al controllo contabile.

Secondo il principio dell'attendibilità le previsioni e tutte le valutazioni sottostanti alle poste di bilancio devono fare riferimento a valori attendibili e ad analisi e a stime ragionevoli, determinate in conformità alla legislazione vigente e basate su aspettative attendibili di acquisizione e di utilizzo delle risorse.

Il principio di correttezza impone il rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione dei documenti contabili di programmazione, previsione, gestione, controllo e rendicontazione. Esso si applica anche alle comunicazioni e ai dati oggetto del monitoraggio da parte delle istituzioni preposte al governo della finanza pubblica.

Il principio della chiarezza rafforza il contenuto del principio della veridicità, imponendo l'esposizione in maniera sintetica e analitica delle informazioni contenute nei bilanci per assicurarne la comprensibilità. A tale scopo, i documenti di bilancio devono presentare una semplice e chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali, che sia coerente con le definizioni e con le classificazioni del bilancio stesso. Tale principio precisa che l'adozione di una corretta classificazione dei dati contabili costituisce una condizione necessaria per garantire il corretto monito-

raggio ed il consolidamento dei conti pubblici da parte delle istituzioni preposte al controllo della finanza pubblica e consente di svolgere le necessarie analisi finalizzate al miglioramento della qualità della spesa.

Con il principio di significatività e rilevanza delle informazioni si chiarisce che l'informazione è qualitativamente significativa quando la sua presenza (o la sua omissione) è in grado di influenzare le decisioni assunte sulla base del sistema di bilancio. Errori, semplificazioni e arrotondamenti dei dati di bilancio non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati del sistema di bilancio e sul loro significato per i destinatari e sugli equilibri finanziari ed economici del bilancio di previsione e del rendiconto (rilevanza).

Il principio di flessibilità riguarda il bilancio nelle sue fasi di previsione e gestione. Il principio favorisce l'adeguamento degli stanziamenti di bilancio alle reali esigenze gestionali delle amministrazioni derivanti da circostanze imprevedibili o straordinarie, garantendo, al contempo, l'invarianza della spesa attraverso il reperimento della compensazione nell'ambito degli stanziamenti della medesima unità di voto approvata dal Parlamento e nel rispetto della legislazione vigente.

Il principio di congruità consiste nella verifica dell'adeguatezza delle risorse disponibili rispetto alle finalità perseguite che va assicurata attraverso la comparazione tra il bilancio di previsione e i risultati della gestione riportati nel rendiconto. Il principio si collega a quello della coerenza, rafforzandone i contenuti di carattere finanziario, economico e patrimoniale, anche nel rispetto degli equilibri di bilancio. Il principio stabilisce anche i parametri per la valutazione della congruità delle entrate e delle spese.

Il principio di prudenza si applica ai documenti contabili di previsione e di rendicontazione. Quanto alla previsione, nel bilancio finanziario devono trovare allocazione soltanto le entrate effettivamente realizzabili nel periodo considerato, mentre le spese trovano un limite nelle risorse finanziarie iscritte in bilancio in relazione al piano finanziario dei pagamenti nel periodo di riferimento. Nel *budget* dei costi, previsto dalla normativa vigente, devono essere iscritti solo i valori economici negativi del periodo di riferimento. Quanto alla rendicontazione, le entrate e i valori economici positivi non realizzati non devono essere contabilizzati, mentre tutte le spese e i valori economici negativi devono essere contabilizzati e, quindi, rendicontati, anche se non definitivamente realizzati. Il mancato rispetto del principio è

considerato pregiudizievole ad una rappresentazione veritiera e corretta delle scelte programmatiche e di gestione.

Il principio di coerenza presuppone l'esistenza di un nesso logico e conseguente tra il processo di programmazione, di previsione, gli atti della gestione e il processo di rendicontazione in quanto tali fasi del bilancio e i documenti contabili e non a esse connessi, devono essere strumentali al perseguimento degli obiettivi prefissati.

Tale principio si esplica attraverso la cosiddetta coerenza interna e la cosiddetta coerenza esterna. Quanto alla prima: a) in sede preventiva gli strumenti di programmazione annuale e pluriennale devono essere conseguenti agli obiettivi programmatici prefissati e coerenti con i vincoli programmati di bilancio; b) in sede di gestione, le decisioni e gli atti non devono essere in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi indicati negli strumenti di programmazione annuale e pluriennale e non devono pregiudicare gli equilibri finanziari ed economici; c) in sede di rendicontazione, occorre dimostrare e motivare l'eventuale scostamento fra risultati ottenuti e quelli attesi.

La coerenza esterna, invece, implica una connessione fra il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione e le direttive e le scelte strategiche dell'amministrazione di altri livelli di governo, anche secondo i principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica.

Quanto ai principi di continuità, comparabilità e costanza, bisogna precisare che la continuità garantisce la stabilità dell'applicazione delle regole generali di finanza pubblica, consentendo la raffrontabilità dei conti. A tali fini, i suddetti principi esigono che le valutazioni contabili finanziarie, economiche e patrimoniali del sistema di bilancio si fondino su criteri tecnici e idonei a garantire certezza alle stime previsionali.

I ricordati principi della continuità e della comparabilità sono integrati dal principio della costanza che: a) richiede la stabilità dei principi contabili generali e dei criteri di valutazione nel passaggio tra i diversi esercizi finanziari; b) obbliga a motivare in caso di deroghe ai criteri di valutazione per intervenute modifiche adottate a livello normativo o amministrativo, evidenziando i relativi effetti sul bilancio di previsione e sul rendiconto.

Il principio di verificabilità si riferisce alle informazioni desumibili dal ciclo di programmazione, gestione e rendicontazione. L'applicazione del principio impone che si possa ricostruire attraverso l'esame delle informa-

zioni disponibili, anche a livello documentale, il procedimento di valutazione che ha condotto alla formulazione delle previsioni compatibilmente con gli obiettivi e le priorità prefissate e alla definizione dei contenuti dei bilanci e dei rendiconti.

Quanto ai principi di neutralità e imparzialità, occorre garantirne l'applicazione in tutto il ciclo di bilancio (dalla programmazione alla rendicontazione, passando per la gestione), assicurando che la redazione dei documenti contabili sia fondata su principi contabili indipendenti e imparziali nei confronti dei destinatari, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi.

Secondo il principio di trasparenza dei conti pubblici⁷², i sistemi e gli schemi di bilancio devono essere coerenti e raccordabili con la classificazione economica e con quella funzionale, individuata dagli appositi regolamenti comunitari. L'affiancamento, a fini conoscitivi, della contabilità economica a quella finanziaria, che si realizza mediante l'adozione di un sistema integrato di scritture contabili e l'utilizzo del piano di conti integrato, garantisce certezza dei dati finanziari e tracciabilità dei flussi finanziari.

L'applicazione del principio di pubblicità costituisce condizione necessaria affinché il sistema di bilancio possa altresì assolvere a una funzione informativa. A questo riguardo va ricordato che l'amministrazione deve rendere effettiva tale funzione assicurando ai cittadini e alle comunità amministrate la conoscenza dei contenuti del bilancio di previsione e del rendiconto, comprensivi dei rispettivi allegati, utilizzando sezioni dedicate dei propri siti web.

Quanto al pareggio di bilancio, di cui si è già detto, occorre ricordare che esso riguarda il pareggio finanziario complessivo di competenza e di cassa e che esso opera anche in relazione agli equilibri delle diverse parti – finanziaria, economico-patrimoniale – che compongono il sistema di bilancio.

Il principio del pareggio finanziario deve essere rispettato sia in fase di previsione, sia in fase di rendicontazione. Il pareggio finanziario di bilancio

⁷² Essenzialmente correlato al principio di trasparenza troviamo tradizionalmente il principio di specificazione, segnatamente per le spese, finalizzato a consentire il più efficace controllo parlamentare, che però presenta una profonda evoluzione a seguito delle riforme della stesura del bilancio di cui si dirà più oltre.

va inteso considerando le entrate destinate ad assicurare la realizzazione delle spese previste in fase previsionale⁷³.

La competenza finanziaria è il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni). Essa si applica ai documenti di natura finanziaria che compongono il sistema di bilancio. Poiché le previsioni del bilancio finanziario hanno carattere autorizzatorio per ciascuno degli esercizi a cui il bilancio si riferisce, costituendo i limiti per le autorizzazioni di impegno e pagamento, tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'amministrazione, devono essere registrate nelle scritture contabili. Il principio disciplina la prima fase del procedimento di acquisizione delle entrate (accertamento), definendone anche gli elementi essenziali, e del procedimento di spesa (impegno). Una disciplina innovativa si riscontra in termini di imputazione in parte entrata e in parte spesa. L'entrata, infatti, ora si imputa contabilmente all'esercizio finanziario nel quale l'amministrazione prevede di riscuoterla, mentre, la spesa deve essere registrata nelle scritture contabili con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni sono esigibili.

La competenza economica rappresenta il criterio con il quale sono imputati gli effetti delle operazioni e degli altri eventi della gestione che, nel corso dell'esercizio, ogni amministrazione centrale dello Stato svolge e che permette di evidenziare le utilità economiche cedute e/o acquisite, anche se non direttamente concretizzate attraverso movimenti finanziari. La contabilità integrata, cioè il sistema integrato di scritture contabili, consente di rilevare le movimentazioni contabili di natura economico-patrimoniale che affiancano, a scopo conoscitivo, le rilevazioni della contabilità finanziaria a base giuridica, in relazione all'obiettivo di perseguire una maggiore qualità e trasparenza dei dati di finanza pubblica. Questo principio si applica anche alle rilevazioni di contabilità analitica (*budget* e rendiconto economico). Il principio opera una distinzione tra fatti direttamente collegati a un processo di scambio, che danno luogo a costi e/o ricavi, e fatti per i quali il processo di scambio sul mercato di beni e servizi è assente, in quanto relativi ad altre attività istituzionali e/o erogative⁷⁴, che danno luogo a proventi e

⁷³ Cfr. E. Brandolini, V. Zambardi, *La contabilità pubblica*, Cedam, Milano, 2024, 129.

⁷⁴ Si fa riferimento nel primo caso all'acquisizione di risorse umane e strumentali, trasformazione e vendita o messa a disposizione a titolo gratuito o semi gratuito, nel secondo

oneri. Il principio di competenza economica definisce gli elementi necessari per l'imputazione dei ricavi e dei costi per le amministrazioni centrali dello Stato oltre che per gli altri componenti economici positivi e negativi.

Quanto al principio di prevalenza della sostanza sulla forma va detto che esso consiste in una specificazione del principio della veridicità. Se l'informazione contabile deve rappresentare con fedeltà le operazioni avvenute durante l'esercizio, il principio in discorso impone che le operazioni stesse siano rilevate contabilmente in conformità alla loro natura finanziaria, economica e patrimoniale secondo la loro sostanza effettiva tenendo conto della realtà che li ha generati. Si può dire che la sostanza finanziaria, economica e patrimoniale delle operazioni pubbliche della gestione di ciascuna amministrazione costituisca elemento centrale per la contabilizzazione, valutazione ed esposizione nella rappresentazione dei fatti amministrativi nei documenti del sistema di bilancio.

4. La copertura delle leggi di spesa e la formazione del bilancio

Il principio di copertura è principio cardine della contabilità pubblica. Già presente nell'originario testo dell'art. 81 della Costituzione, al comma 4°, oggi è contenuto nel novellato comma 3° del medesimo articolo, in forza del quale ciascuna legge che comporti nuovi o maggiori oneri deve provvedere ai mezzi per farvi fronte⁷⁵.

In molteplici occasioni, la Corte costituzionale ha ricordato che la copertura deve essere credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale, in equilibrato rapporto con la spesa che si intende effettuare in

ai tributi, contribuzioni e trasferimenti di risorse. Cfr. E. Brandolini, V. Zambardi, *La contabilità pubblica*, cit., 130.

⁷⁵ L'attuale formulazione è di certo tecnicamente più precisa della precedente, ma non muta la sostanza precettiva della disposizione. Sul ruolo di quest'ultima in relazione al previgente terzo comma dell'art. 81, che limitava il contenuto della legge di bilancio, in funzione del principio dell'equilibrio ci si limita qui a rinviare a V. Onida, *Le leggi di spesa nella Costituzione*, Giuffrè, Milano, 1969, 158 s.; A. Brancasi, *L'ordinamento contabile*, Giapichelli, Torino, 2005, 115 ss. e 161 ss.; G. Rivoecchi, *L'indirizzo politico finanziario tra Costituzione italiana e vincoli europei*, cit., 221 ss.

esercizi futuri⁷⁶. Da tempo il Giudice delle leggi ha ricordato che l'obbligo di copertura deve essere osservato con puntualità rigorosa nei confronti delle spese che incidono su un esercizio in corso e deve valutarsi il tendenziale equilibrio tra entrate ed uscite nel lungo periodo, valutando gli oneri già gravanti sugli esercizi futuri⁷⁷.

La legge di contabilità ha accolto integralmente il principio della necessaria e indispensabile individuazione *ex ante* dei mezzi finanziari destinati a fronteggiare la spesa prevista e, attraverso la tipizzazione dei mezzi di copertura, puntualmente disciplinati dall'art. 17 della legge n. 196 del 2009, sono salvaguardate le finalità sostanziali poste a garanzia dell'equilibrio di bilancio.

Per quanto concerne le leggi con oneri a carico dei bilanci degli enti del settore pubblico, la legge di contabilità e finanza pubblica⁷⁸ stabilisce che “le leggi e i provvedimenti che comportano oneri, anche sotto forma di minori entrate, a carico dei bilanci delle amministrazioni pubbliche devono contenere la previsione dell'onere stesso e l'indicazione della copertura finanziaria riferita ai relativi bilanci, annuali e pluriennali”. Chiarisce, poi, che il vincolo di copertura finanziaria si applica anche al legislatore regionale, in quanto “[...] le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano sono tenute a indicare la copertura finanziaria alle leggi che prevedano nuovi o maggiori oneri a carico della loro finanza e della finanza di altre amministrazioni pubbliche anche attraverso il conferimento di nuove funzioni o la disciplina delle funzioni ad esse attribuite. A tal fine utilizzano le metodologie di copertura previste dall'articolo 17”⁷⁹.

Il vincolo di copertura finanziaria si applica, pertanto, anche al legislatore regionale in quanto il principio ha carattere generale ed è volto a garantire il rispetto degli equilibri finanziari e dei vincoli di bilancio⁸⁰ ed ha assunto maggiore significatività alla luce del più generale principio

⁷⁶ Tra le tante, C. cost., sentt. n. 274 del 2017, n. 192 del 2012, n. 70 del 2012, n. 106 del 2011, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966.

⁷⁷ In questi termini già la sent. n. 384 del 1991.

⁷⁸ Art. 19, comma 1.

⁷⁹ Art. 19, comma 2. Costante, in questo senso, la giurisprudenza della Corte costituzionale, tra le tante, cfr. Corte cost., sentt. n. 359 del 2007; n. 244 del 2020 e 48 del 2023.

⁸⁰ In tema C. Pagliarin, *L'obbligo di copertura delle leggi regionali di spesa tra Corte costituzionale e Corte dei conti*, in *Il diritto della Regione*, n. 1/2024.

dell'equilibrio di bilancio sancito dal novellato art. 81 Cost. che è esteso alle Autonomie territoriali dal richiamo contenuto agli articoli 97 e 119 Cost.⁸¹.

Infatti, in virtù della cosiddetta “forza espansiva dell’art. 81, terzo comma, Cost.”, presidio degli equilibri di finanza pubblica, “la copertura economica (*recte*, finanziaria) delle spese ed equilibrio del bilancio sono due facce della stessa medaglia, dal momento che l’equilibrio presuppone che ogni intervento programmato sia sorretto dalla previa individuazione delle pertinenti risorse: nel sindacato di costituzionalità copertura finanziaria ed equilibrio integrano dunque una clausola generale in grado di operare pure in assenza di norme interposte quando l’antinomia con le disposizioni impugnate coinvolga direttamente il precetto costituzionale”⁸².

Il rinvio espresso che l’art. 19, comma 2, sopra richiamato, fa alle tecniche di copertura previste dal precedente art. 17 implica che anche gli enti territoriali devono uniformare la propria legislazione di spesa ai principi ed alle regole tecniche di cui all’ordinamento vigente nonché ai principi che la giurisprudenza della Corte costituzionale ha enucleato in materia⁸³.

Nel testo novellato dalla legge costituzionale n. 1 del 2012 il principio dell’obbligo di copertura viene confermato come un generalizzato vincolo al legislatore, che opera per ogni nuova legge – e, dunque, ora anche per la legge di bilancio⁸⁴ – e che si traduce nell’obbligo di predisporre, all’atto dell’approvazione dalle nuove norme, anche i mezzi per fronteggiare gli oneri che ne derivano⁸⁵. Nello specifico, ciascuna legge che comporti nuovi

⁸¹ Al riguardo, cfr. G. Rivosecchi, *Legge di bilancio e leggi di spesa tra vecchio e nuovo articolo 81 della Costituzione*, in *Rivista della Corte dei conti*, n. 1-2/2013, 457 ss.

⁸² Cfr. C. cost. sent. n. 274 del 2017.

⁸³ Per tutte, C. cost., sentt. n. 26 del 2013 e n. 115 del 2012.

⁸⁴ Si ricorda in relazione alla copertura della legge di bilancio che è ammesso il ricorso all’indebitamento in caso di *deficit* annuo in misura con il percorso di aggiustamento verso l’obiettivo a medio termine (OMT) programmato da ciascuno Stato nel quadro delle procedure di sorveglianza europee ed anche al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, al verificarsi di eventi eccezionali e nella misura riconducibile a tali eventi.

Ne consegue che al di fuori di tali casi sono consentite solo le operazioni di contrazione di debito pubblico limitatamente a quanto necessario per rinnovare i titoli in scadenza e, quindi, la legge di bilancio non può essere coperta tramite nuovo indebitamento.

⁸⁵ Infatti, nella nuova stesura dell’art. 81 Cost. ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri “provvede” e non più “indica” come era previsto al comma 4 del testo originario dell’art. 81 ai mezzi per farvi fronte.

o maggiori oneri deve indicare espressamente, per ciascun anno e per ogni intervento da essa previsto, la spesa autorizzata, che si intende come limite massimo di spesa, ovvero le relative previsioni di spesa, provvedendo alla contestuale copertura finanziaria dei medesimi oneri. Nel caso si verifichino nuove o maggiori spese rispetto alle previsioni, alla compensazione dei relativi effetti finanziari si provvede ai sensi dei commi 12-*bis*, 12-*ter* e 12-*quater* introdotti all'art. 17 della legge di contabilità dal d.lgs. n. 163 del 2016, con ciò determinando il superamento delle previgenti clausole di salvaguardia.

La nuova legge deve contenere una clausola finanziaria che identifichi i mezzi per compensare i relativi effetti onerosi, attraverso riduzioni di altri programmi di spesa o incrementi discrezionali delle entrate. Ciò al fine della neutralizzazione degli effetti onerosi delle disposizioni via via introdotte nell'ordinamento (cosiddetto "pareggio a margine").

Per ciascun anno e per ogni intervento cui si riferisce la legge, i nuovi o maggiori oneri autorizzati possono rappresentare il limite massimo (cosiddetto "tetto") di spesa oppure come "previsione di spesa". Il primo caso ("tetto") ricorre quando la norma si collega a prestazioni non riconducibili a diritti o a posizioni tutelate con carattere di assolutezza dall'ordinamento mentre il secondo (previsione) quando la norma è suscettibile di configurare, in capo ai beneficiari, veri e propri diritti soggettivi.

Al fine di mantenere nel tempo la coerenza tra onere e copertura, in relazione a tali due tipologie di spesa (tetto o previsione), sono stati individuati dei meccanismi che intervengono nel caso di andamenti anomali della spesa stessa.

La modifica apportata dalla legge n. 163 del 2016 ha sostituito le clausole "di salvaguardia", precedentemente previste per porre rimedio in caso di scostamenti nelle previsioni di spesa (la clausola di salvaguardia traeva origine dal decreto-legge n. 194 del 2002, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 246 del 2002)⁸⁶ con il nuovo meccanismo di compensazione

⁸⁶ Le citate disposizioni definivano in maniera puntuale le caratteristiche e le finalità delle clausole di salvaguardia, in proposito stabilendo che la clausola di salvaguardia doveva essere effettiva e automatica (art. 17, comma 12, legge n. 196 del 2009, precedente versione) e doveva indicare le misure di riduzione delle spese o di aumento dell'entrata, con esclusione del ricorso ai fondi di riserva, da adottare nel caso in cui si verificassero o fossero

di cui ai commi 12-*bis*, 12-*ter* e 12-*quater* dell'art. 17 della legge di contabilità.

A tale riguardo si stabilisce che, sulla base di apposito monitoraggio, il Ministro dell'economia e delle finanze con proprio decreto, provveda, per l'esercizio in corso, alla riduzione degli stanziamenti iscritti nello stato di previsione del Ministero competente, nel rispetto dei vincoli di spesa derivanti dagli oneri inderogabili⁸⁷. In caso di insufficienza dei suddetti stanziamenti, alla copertura del maggior onere si provvede, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, previa deliberazione del Consiglio dei ministri, mediante riduzione degli stanziamenti iscritti negli stati di previsione della spesa nel rispetto, sempre, dei vincoli di spesa per gli oneri inderogabili.

Gli schemi dei predetti decreti, corredati di apposita relazione che espone le cause che hanno determinato gli scostamenti, anche ai fini della revisione dei dati e dei metodi utilizzati per la quantificazione degli oneri previsti dalle leggi interessate, sono trasmessi alle Camere per l'espressione del parere delle Commissioni parlamentari competenti per i profili finanziari, da rendere entro il termine di sette giorni dalla data della trasmissione, decorso il quale i decreti possono essere adottati in via definitiva. Per gli esercizi successivi a quello in corso, invece, alla compensazione degli effetti che eccedono le previsioni si provvede con la legge di bilancio adottando prioritariamente misure di carattere normativo correttive della maggiore spesa.

Qualora il Ministero dell'Economia e delle Finanze riscontri che l'attuazione di leggi rechi pregiudizio al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, è tenuto ad assumere tempestivamente le conseguenti iniziative legislative al fine di assicurare il rispetto dell'art. 81 Cost. La medesima procedura è applicata in caso di sentenze definitive di organi giurisdizionali e della Corte costituzionale recanti interpretazioni della normativa vigente suscettibili di determinare maggiori oneri.

Le modalità di copertura finanziaria delle leggi che comportino nuovi o maggiori oneri, ovvero minori entrate, sono esclusivamente quelle contenute nel testo attualmente vigente dell'art. 17 della legge di contabilità. In par-

in procinto di verificarsi scostamenti rispetto alle previsioni di spesa indicate nelle leggi ai fini della copertura finanziaria.

⁸⁷ Art. 21, comma 5, lett. a), legge n. 196 del 2009.

ticolare queste vengono così individuate: a) utilizzo degli accantonamenti iscritti nei fondi speciali previsti nel successivo articolo 18, restando precluso sia l'utilizzo di accantonamenti del conto capitale per iniziative di parte corrente, sia l'utilizzo per finalità difformi di accantonamenti per regolazioni contabili e debitorie e per provvedimenti in adempimento di obbligazioni internazionali; a-*bis*) modifica o soppressione dei parametri che regolano l'evoluzione della spesa previsti dalla normativa vigente, dalle quali derivino risparmi di spesa⁸⁸; b) riduzione di precedenti autorizzazioni legislative di spesa e, ove dette autorizzazioni siano affluite in conti correnti o in contabilità speciali presso la Tesoreria statale, si deve procedere alla contestuale iscrizione nello stato di previsione dell'entrata delle risorse da utilizzare come copertura; c) modificazioni legislative che comportino nuove o maggiori entrate, restando in ogni caso esclusa la copertura di nuovi o maggiori oneri di parte corrente attraverso l'utilizzo dei proventi derivanti da entrate in conto capitale.

Inoltre, si stabilisce che, in ogni caso, per la copertura finanziaria delle leggi che comportino nuovi o maggiori oneri ovvero minori entrate non possono essere utilizzate le risorse derivanti dalla quota dell'otto per mille e del cinque per mille del gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche⁸⁹ e che le maggiori entrate rispetto a quelle iscritte nel bilancio di previsione derivanti da variazioni degli andamenti a legislazione vigente non possono essere utilizzate per la copertura finanziaria di nuove o maggiori spese o riduzioni di entrate e devono essere, comunque, finalizzate al miglioramento dei saldi di finanza pubblica mentre le leggi di delega comportanti oneri devono recare i mezzi di copertura necessari per l'adozione dei relativi decreti legislativi, sia pure con le eccezioni di cui al medesimo art. 17, comma 2, e con le procedure e modalità di cui al successivo comma 3. Quest'ultimo, tra l'altro, stabilisce i contenuti della relazione tecnica che deve accompagnare i disegni di legge, gli schemi di decreto legislativo, gli

⁸⁸ La lettera a-*bis*) è stata aggiunta con la legge n. 163 del 2016, la quale ha inserito anche alla successiva lett. b) il periodo: "per le risorse affluite alla Tesoreria statale, la congruità della copertura è valutata anche in relazione all'effettiva riduzione della capacità di spesa dei Ministeri".

⁸⁹ Si veda il nuovo comma 1.1 del citato art. 17 della legge di contabilità.

emendamenti di iniziativa governativa con effetti finanziari⁹⁰. Tale relazione è tenuta ad evidenziare, ai sensi del comma 4, anche gli effetti di ciascuna disposizione sugli andamenti tendenziali del saldo di cassa e dell'indebitamento netto delle pubbliche amministrazioni per la verifica del rispetto degli equilibri di finanza pubblica, indicando altresì i criteri per la loro quantificazione e compensazione nell'ambito della stessa copertura finanziaria.

I regolamenti parlamentari disciplinano gli ulteriori casi in cui il Governo è tenuto alla presentazione di detta relazione tecnica.

Quanto alle disposizioni corredate di clausole di neutralità finanziaria⁹¹, per le quali la relazione tecnica deve riportare l'entità delle risorse in essere, anche tenendo conto delle facoltà in termini di riprogrammazione, nonché i dati e gli elementi idonei a suffragare l'ipotesi di invarianza degli effetti sui saldi di finanza pubblica e le unità gestionali di bilancio interessate, escludendo peraltro la previsione di tali clausole nel caso di spese di natura obbligatoria.

Viene stabilito, quindi, che alle disposizioni in materia pensionistica e di pubblico impiego si accompagni una relazione tecnica contenente un quadro analitico di previsioni finanziarie a carattere almeno decennale riferite all'andamento delle variabili collegate ai soggetti beneficiari e al comparto

⁹⁰ La relazione tecnica deve essere predisposta dalle amministrazioni competenti e verificata dal Ministero dell'economia e delle finanze e deve recare la quantificazione delle entrate e degli oneri recati da ciascuna disposizione, nonché delle relative coperture, con la specificazione, per la spesa corrente e per le minori entrate, degli oneri annuali fino alla completa attuazione delle norme e, per le spese in conto capitale, della modulazione relativa agli anni compresi nel bilancio pluriennale e dell'onere complessivo in relazione agli obiettivi fiscali previsti (comma 3, art. 17 legge di contabilità). Detta relazione può essere richiesta dalle Commissioni parlamentari anche in relazione a tutte le proposte legislative e agli emendamenti al loro esame ai fini della verifica tecnica della quantificazione degli oneri da essa recati. In tale ultimo caso la richiesta deve essere ottemperata nel termine indicato dalle medesime Commissioni e, in ogni caso, entro trenta giorni dalla richiesta, salvo che il Governo non indichi eventuali ragioni ostative (comma 5, art. 17 legge contabilità). Ugualmente i disegni di legge di iniziativa regionale e del Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro devono essere corredate, a cura dei proponenti, della relazione tecnica.

⁹¹ Cfr. comma 6-*bis*) dell'art. 17 della legge di contabilità. La clausola di neutralità, già regolata dal comma 7 del medesimo articolo, stabilisce che dall'attuazione di una disposizione di legge, nella sua interezza o di un articolo o comma o parte, non debbano derivare conseguenze finanziarie. Cfr. C. cost, sentt. n. 5 del 2018, n. 15 del 2014, n. 18, n. 212, n. 237 e n. 307 del 2013.

di riferimento. Ulteriori specifiche disposizioni sono contemplate per il pubblico impiego e, in particolare, per il comparto scuola.

La Corte dei conti ogni quattro mesi trasmette alle Camere una relazione sulla tipologia delle coperture finanziarie adottate nelle leggi approvate nel periodo considerato e sulle tecniche di quantificazione degli oneri. Nella medesima relazione la Corte dei conti riferisce sulla tipologia delle coperture finanziarie adottate nei decreti legislativi emanati nel periodo considerato e sulla congruenza tra le conseguenze finanziarie di tali decreti legislativi e le norme di copertura recate dalla legge di delega⁹².

5. Il ciclo della programmazione finanziaria e di bilancio

Il ciclo della programmazione finanziaria e di bilancio è stato oggetto di molteplici modifiche al fine di armonizzarlo al “semestre europeo” e alle riforme successive alla crisi finanziaria del 2008 – 2011. Tuttavia ad esso si dovrà nuovamente metter mano a seguito della recentissima riforma della *governance* europea⁹³.

Ad oggi, la legge di contabilità, così come da ultimo novellata⁹⁴, modifica in parte, rispetto a quanto già stabilito dalla normativa previgente, sia la

⁹² Cfr. art. 17, comma 9, legge n. 196 del 2009; in precedenza art. 11-ter legge 5 agosto 1978, n. 468 e art. 7, comma 6, legge n. 362 del 1988. Quest’ultima disposizione aveva introdotto l’art. 11-ter nella legge n. 468 del 1978, a sua volta abrogata dalla legge n. 196 del 2009 (art. 51). Va rilevato però che il comma 9 dell’art. 17 della legge di contabilità riproduce perfettamente il comma 6 dell’art. 7 della legge n. 362 del 1988.

⁹³ Come si è spiegato nel paragrafo 2., nel DEF 2024 si è previsto che il piano strumentale di bilancio a medio termine sostituirà sostanzialmente la prima e la terza sezione del documento. DEF e NADEF nella veste attuale potrebbero non essere più necessari dal prossimo anno. La riforma delle regole europee di bilancio non ha inciso sulla disciplina relativa al Documento programmatico di bilancio (DPB), che deve essere presentato in sede europea entro il 15 ottobre di ciascun anno. Il DPB che contiene sia gli aggiornamenti delle previsioni macro economiche e di finanza pubblica, sia i principali ambiti di intervento della manovra di bilancio, deve garantire la compatibilità con il percorso di spesa netta indicato nel piano strumentale di bilancio (cfr. MEF, Piano strumentale di medio termine: nuove regole e modifiche delle procedure di bilancio, in www.mef.gov.it)

⁹⁴ Il d.lgs. n. 163 del 2016 ha apportato modificazioni al testo dell’art. 7 della legge di contabilità.

tempistica del ciclo della programmazione economico-finanziaria, sia gli strumenti attraverso i quali essa viene realizzata.

Il metodo stesso della programmazione – molto predicata e con fatica attuata in passato⁹⁵ – viene rafforzato ed esteso poiché, non solo viene ribadita l'impostazione programmatoria delle previsioni di entrata e di spesa dei bilanci, ma la legge in esame estende tale metodo alle previsioni di bilancio del complesso delle amministrazioni pubbliche⁹⁶.

Il quadro degli strumenti della programmazione è composto dai seguenti atti: documento di economia e finanza (DEF), da presentare alle Camere entro il 10 aprile di ogni anno, per le conseguenti deliberazioni parlamentari; nota di aggiornamento al DEF (NADEF), da presentare alle Camere entro il 27 settembre di ogni anno, per le conseguenti deliberazioni parlamentari; disegno di legge di bilancio, che unifica in un unico documento la previgente manovra di finanza pubblica, da presentare alle Camere entro il 20 ottobre di ogni anno; disegno di legge di assestamento, da presentare alle Camere entro il 30 giugno di ogni anno; eventuali disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica, da presentare alle Camere entro il 31 gennaio di ogni anno; specifici strumenti di programmazione delle amministrazioni pubbliche diverse dallo Stato.

Il Documento programmatico di bilancio (DPB), introdotto dal regolamento UE n. 473/2013, è poi il documento con cui gli Stati membri illustrano a livello europeo il proprio progetto di bilancio per l'anno successivo in forma sintetica e standardizzata. Il DPB deve essere presentato sia alla Commissione europea e all'Eurogruppo sia alle Camere entro il 15 ottobre⁹⁷.

Il profilo di novità più rilevante, discendente dalla riforma dell'art. 81 della Costituzione e dalla soppressione del testo contenuto nel comma 3° del precedente art. 81 Cost., è comunque individuabile nella composizione

⁹⁵ Sull'evoluzione del concetto di "programmazione" anche a seguito delle modifiche apportate nel 2016, cfr. M. Giusti, *Programmazione e documenti di previsione finanziaria*, in C.E. Gallo, M. Giusti, G. Ladu, M.V. Lupò Avagliano, L. Sambucci, *Contabilità di Stato e degli enti pubblici* cit., 63 s. Sul potenziamento degli strumenti di programmazione P. Santoro, *Trattato di contabilità e finanza pubblica*, Giappichelli, Torino, 386 s.

⁹⁶ Mentre, secondo l'art. 1-bis, comma 1, della legge n. 468 del 1978, la programmazione era riferita al solo bilancio dello Stato.

⁹⁷ Art. 9, comma 1-bis della legge di contabilità. Sulla natura del ciclo di bilancio come procedimento euronazionale cfr. P. Santoro, *Trattato*, cit., 140 s.

della manovra di finanza pubblica che, a partire dalla legge n. 468 del 1978, era composta dalla legge finanziaria e poi dalla legge di stabilità, da una parte, e dalla legge di bilancio, dall'altra, e che ora si fonda sulla sola legge di bilancio.

Alla stregua di tale cornice normativa, il bilancio di previsione dello Stato è ora riferito a un periodo di tre anni e articolato in due sezioni. La prima, che assorbe larga parte dei contenuti della previgente legge di stabilità, reca anzitutto i c.d. saldi della finanza pubblica (indicatori rilevanti dell'andamento dei conti pubblici rispetto agli obiettivi prefissati), stabiliti con le risoluzioni parlamentari sul documento programmatico di bilancio (Documento di economia e finanza, DEF), e con la relativa nota di aggiornamento (NADEF), nonché le misure strumentali a garantire quanto si prefigge la decisione di bilancio. I saldi devono essere indicati nel quadro generale riassuntivo del bilancio, perché quest'ultimo è l'unico atto giuridico idoneo a misurare gli effetti delle decisioni finanziarie su tali indicatori: risparmio pubblico (risultato differenziale tra il totale delle entrate tributarie ed extratributarie e il totale delle spese correnti); indebitamento o accrescimento netto (risultato differenziale tra tutte le entrate e le spese, escluse le operazioni riguardanti le partecipazioni azionarie ed i conferimenti, nonché la concessione e la riscossione di crediti e l'accensione e rimborso di prestiti); saldo netto da finanziare o impiegare (risultato differenziale delle operazioni finali, rappresentate da tutte le entrate e da tutte le spese, escluse le operazioni di accensione e di rimborso di prestiti); ricorso al mercato (risultato differenziale fra il totale delle entrate finali e il totale delle spese), come indicati dall'art. 25, comma 7, della legge n. 196 del 2009 (legge di contabilità), a cui deve aggiungersi il saldo rappresentato dal disavanzo (o avanzo) primario, costituito dal differenziale tra totale delle entrate e delle spese finali, senza considerare quelle destinate al pagamento degli interessi sul debito.

La seconda sezione della legge di bilancio, invece, riproduce i contenuti precedentemente collocati nella legge di bilancio, fornendo, a legislazione vigente, la rappresentazione contabile delle previsioni di entrata e di spesa, in termini sia di competenza, sia di cassa, e le relative proposte di rimodulazione. Ne consegue che la seconda sezione deve essere costantemente aggiornata a seguito delle modifiche della prima mediante apposita nota di variazioni. La rappresentazione in un unico atto normativo di quanto si

trattava in precedenza in due distinti provvedimenti è pertanto volta ad assicurare la coerenza dei saldi di finanza pubblica con gli obiettivi fissati nel DEF e nella successiva NADEF, come definiti nel c.d. “semestre europeo”, come si è ripetutamente ricordato, proprio le nuove regole europee di finanza pubblica porteranno ad una modifica necessaria dei documenti in discorso.

In disparte le più recenti novelle eurounitarie, le modifiche apportate riguardano non solo il profilo dei contenuti degli strumenti della programmazione, ma anche i procedimenti di formazione e le relative scansioni temporali.

L'art. 7, comma 3, della legge di contabilità stabilisce che il DEF, il disegno di legge di bilancio dello Stato e il disegno di legge di assestamento devono essere presentati alle Camere dal Governo, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, sentito, per quanto concerne la terza sezione del DEF⁹⁸, il Ministro per le politiche europee.

Il DEF deve essere inviato, per il relativo parere, alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, la quale si esprime in tempo utile per le deliberazioni parlamentari.

Quanto alle Regioni, alle Province autonome di Trento e di Bolzano e agli enti locali si prevede⁹⁹ che detti enti devono determinare gli obiettivi dei propri bilanci annuali e pluriennali in coerenza con gli obiettivi programmatici risultanti dal documento di economia e finanza e che nelle note di aggiornamento del DEF deve essere definito il quadro di riferimento normativo per il concorso agli obiettivi di finanza pubblica da parte dei predetti enti territoriali, caratterizzato da stabilità, coerenza, conformità ai parametri europei e rispetto dell'autonomia gestionale degli enti. Sulla base di ciò, in coerenza con gli obiettivi nazionali, articolati per sottosettori, sono quindi definiti gli interventi necessari per il loro conseguimento distintamente per Regioni, Province e Comuni.

Nel quadro della programmazione, allineata e armonizzata al “semestre europeo”, un ruolo rilevante è certamente riservato al Documento di eco-

⁹⁸ La terza sezione del DEF reca lo schema del programma nazionale di riforma, di cui all'art. 9, comma 1, della legge di contabilità. Lo schema contiene gli elementi e le informazioni previsti dai regolamenti dell'Unione europea e delle specifiche linee guida per il programma nazionale di riforma.

⁹⁹ All'art. 8 della legge di contabilità.

nomia e finanza (DEF), composto da tre sezioni che contengono lo schema di programma di stabilità, l'analisi e tendenza della finanza pubblica e il programma nazionale di riforma¹⁰⁰.

In estrema sintesi, lo schema di programma di stabilità¹⁰¹ contiene gli elementi e le informazioni richieste dai regolamenti dell'Unione europea vigenti in materia e dal Codice di condotta sull'attuazione del patto di stabilità e crescita, con specifico riferimento agli obiettivi da conseguire per accelerare la riduzione del debito pubblico.

L'analisi e tendenza della finanza pubblica, di cui alla seconda sezione del DEF, espone l'analisi del conto economico delle amministrazioni pubbliche a legislazione vigente per il periodo triennale di riferimento integrato con le informazioni relative alla chiusura dell'esercizio precedente¹⁰². L'analisi deve essere corredata di una nota metodologica in cui sono esposti i criteri di formulazione delle previsioni tendenziali di finanza pubblica a legislazione vigente.

Il programma nazionale di riforma (PNR)¹⁰³ in stretta relazione con quanto previsto nel programma di stabilità, definisce gli interventi da adottare per il raggiungimento degli obiettivi nazionali di crescita, produttività, occupazione e sostenibilità delle finanze pubbliche, in coerenza con gli indirizzi formulati dalle istituzioni europee nell'ambito del semestre europeo. In particolare, la terza sezione indica: a) lo stato di avanzamento delle riforme avviate, con indicazione dell'eventuale scostamento tra i risultati previsti e quelli conseguiti; b) gli squilibri macroeconomici nazionali e i fattori di natura macroeconomica che incidono sulla competitività; c) le priorità del Paese e le principali riforme da attuare, i tempi previsti per la loro attuazione e la compatibilità con gli obiettivi programmatici indicati nella prima sezione del DEF; d) i prevedibili effetti delle riforme proposte in termini di crescita dell'economia, di rafforzamento della competitività del sistema economico e di aumento dell'occupazione.

¹⁰⁰ Art. 10 della legge di contabilità.

¹⁰¹ Art. 10, comma 2, legge di contabilità.

¹⁰² In pratica nella seconda sezione confluiscono gli elementi e le informazioni prima contenute della relazione sull'economia e la finanza pubblica, che il Ministro dell'economia doveva presentare al Parlamento entro il 15 aprile di ogni anno.

¹⁰³ Cfr. art. 9, comma 1, e art. 10, comma 5, della legge di contabilità.

L'art. 9 della legge di contabilità, dedicato ai “rapporti con l'Unione europea in tema di finanza pubblica”, stabilisce che il programma di stabilità e il programma nazionale di riforma debbano essere presentati al Consiglio dell'Unione europea e alla Commissione europea entro il 30 aprile e comunque nei termini e con le modalità previsti dal Codice di condotta sull'attuazione del patto di stabilità e crescita e il progetto di documento programmatico di bilancio per l'anno successivo di cui all'articolo 6 del regolamento (UE) n. 473/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 maggio 2013, deve essere presentato alla Commissione europea e all'Eurogruppo entro il 15 ottobre nonché trasmesso alle Camere entro il medesimo termine¹⁰⁴.

Ai sensi dell'art. 9, comma 2, della legge di contabilità, gli atti, i progetti di atti e i documenti adottati dalle istituzioni dell'Unione europea nell'ambito del semestre europeo, contestualmente alla loro ricezione, sono trasmessi dal Governo alle Camere ai fini dell'esame a norma dei rispettivi regolamenti, nonché dell'esercizio delle attività inerenti al controllo parlamentare di cui all'articolo 4 legge di contabilità.

Il Ministro dell'economia e delle finanze, entro quindici giorni dalla trasmissione delle linee guida di politica economica e di bilancio a livello dell'Unione europea elaborate dal Consiglio europeo, riferisce alle competenti commissioni parlamentari, fornendo una valutazione dei dati e delle misure prospettate dalle linee guida, nonché delle loro implicazioni per l'Italia, anche ai fini della predisposizione del programma di stabilità e del programma nazionale di riforma¹⁰⁵.

Quanto ai contenuti degli allegati al DEF, si ricorda l'indicazione degli eventuali disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica, ciascuno dei quali reca disposizioni omogenee per materia, tenendo conto delle competenze delle amministrazioni, e concorre al raggiungimento degli obiettivi programmatici, con esclusione di quelli relativi alla fissazione dei saldi di cui alla prima sezione della legge di bilancio, nonché all'attuazione del programma nazionale di riforma, anche attraverso interventi di carattere ordinamentale, organizzatorio ovvero di rilancio e sviluppo dell'economia.

¹⁰⁴ Art. 9, comma 1-*bis*, introdotto dalla legge n. 163 del 2016.

¹⁰⁵ Art. 9, comma 3, legge di contabilità.

La specifica indicazione dei contenuti del documento e degli allegati ad esso è individuata direttamente dall'art. 10 della legge di contabilità. Va comunque menzionato, stante il carattere di novità rispetto al passato, l'introduzione di un nuovo allegato al DEF, predisposto dal Ministro dell'economia e delle finanze, sulla base dei dati forniti dall'ISTAT, contenente "l'andamento, nell'ultimo triennio, degli indicatori di benessere equo e sostenibile" (BES) selezionati dall'apposito Comitato istituito presso ISTAT, "nonché le previsioni sull'evoluzione degli stessi nel periodo di riferimento", anche sulla base delle misure previste per il raggiungimento degli obiettivi di spesa e dei contenuti del PNR.

Con l'introduzione degli artt. 10-*bis*, 10-*bis*.1 e 10-*ter* il testo della legge n. 196 del 2009 è stato significativamente arricchito dalle rilevanti previsioni sulla nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza (NADEF)¹⁰⁶, sul "monitoraggio dell'evasione fiscale e contributiva"¹⁰⁷ e al "monitoraggio previsioni"¹⁰⁸ di competenza dell'Ufficio parlamentare di bilancio istituito dall'art. 5 della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1.

In particolare, la nota di aggiornamento al DEF presenta un contenuto più ampio poiché, oltre agli aggiornamenti sui principali ambiti di intervento della manovra di finanza pubblica per il triennio successivo, con una sintetica illustrazione degli effetti finanziari attesi dalla manovra stessa in termini di entrata e di spesa, ai fini del raggiungimento degli obiettivi programmatici di finanza pubblica, deve essere corredata dalla nota illustrativa sulle leggi pluriennali di spesa di carattere non permanente¹⁰⁹, con indicazione, in apposita sezione, di quelle che rivestono carattere di contributi pluriennali, per i quali deve dare conto della valutazione degli effetti sui saldi di finanza pubblica. Si prevede, altresì, che la nota riporti i quadri contabili di ciascuna legge, distintamente per missione e programma, con indicazione della relativa scadenza, dell'onere complessivo, degli eventuali rifinanziamenti o definanziamenti, le somme complessivamente stanziare, quelle effettivamente impegnate ed erogate ed i relativi residui. In apposita sezione del quadro contabile deve essere, poi, esposta la programmazione

¹⁰⁶ Cfr., art. 10-*bis* della legge di contabilità.

¹⁰⁷ L'art. 10 *bis*-1, che dispone in materia di monitoraggio dell'evasione fiscale e contributiva, è stato introdotto con il d.lgs. n. 160 del 2015.

¹⁰⁸ Cfr., art. 10-*ter* della legge di contabilità.

¹⁰⁹ Modifica apportata dal d.lgs. n. 116 del 2018.

finanziaria di ciascuna legge, tenendo conto degli impegni pluriennali ed esigibilità¹¹⁰ nonché del pieno finanziario pluriennale dei pagamenti¹¹¹. Entro il 31 luglio i Ministri competenti devono comunicare al Ministero dell'economia e delle finanze tutti i dati necessari alla predisposizione della nota illustrativa.

Il “monitoraggio dell'evasione fiscale e contributiva” è un rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva, distinguendo tra imposte accertate e riscosse nonché tra le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento, in particolare evidenziando i risultati del recupero di somme dichiarate e non versate e della correzione di errori nella liquidazione sulla base delle dichiarazioni, evidenziando, ove possibile, il recupero di gettito fiscale e contributivo attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti. Spetta, quindi, al Governo indicare le strategie per il contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, l'aggiornamento e il confronto dei risultati con gli obiettivi.

Si è più volte ricordato che, a seguito della riforma dell'art. 81 Cost., con la legge 4 agosto 2016, n. 163, la legge di stabilità è stata soppressa ed è stata fatta confluire ad un solo atto, il disegno di legge di bilancio, la “manovra di finanza pubblica”, dapprima composta dalla legge di stabilità, avente natura di legge sostanziale, e dalla legge di bilancio, a contenuto fortemente limitato, se non essenzialmente formale.

In coerenza con le disposizioni di cui all'art. 15 della legge rinforzata 24 dicembre 2012, n. 243, che ha definito i nuovi contenuti della legge di bilancio, la novella ha comportato la trasfusione, con qualche aggiustamento, dell'abrogato art. 11 della legge di contabilità, inteso a disciplinare il contenuto della legge di stabilità e della manovra di finanza pubblica, nell'art. 21, che disciplina il nuovo bilancio di previsione. Quest'ultimo è riferito ad un periodo di tre anni ed è diviso in due sezioni di cui la prima assorbe in gran parte i contenuti della previgente legge di stabilità, potendo disporre anche nuove e maggiori spese, e la seconda, è, invece, dedicata alle previsioni di entrata e di spesa, espresse in termini di competenza e di cassa. In particolare, l'introduzione di una legge di bilancio riferita ad un periodo triennale

¹¹⁰ Sono quelli assunti ai sensi dell'art. 34, comma 2, della legge di contabilità.

¹¹¹ Si tratta del piano finanziario dei pagamenti previsto dall'art. 34, comma 7, della citata legge di contabilità.

ha fatto venir meno la ragione di contemplare un bilancio pluriennale. L'art. 22 della legge di contabilità, che prevedeva il documento da ultimo citato, è stato, pertanto, abrogato dalla legge n. 163 del 2016.

Volendo sintetizzare, dunque, la prima sezione, dedicata esclusivamente alle misure volte a realizzare gli obiettivi programmatici di finanza pubblica, svolge, essenzialmente, le funzioni dell'ex disegno di legge di stabilità. Dispone annualmente il quadro di riferimento finanziario e provvede alla regolazione annuale delle grandezze previste dalla legislazione vigente al fine di adeguarne gli effetti finanziari agli obiettivi. Riporta le misure finalizzate a realizzare gli obiettivi di finanza pubblica indicati nel documento di economia e finanza e nella nota di aggiornamento dello stesso. Contiene, in distinti articoli, con riferimento sia alle dotazioni di competenza sia a quelle di cassa, il saldo netto da finanziare e il livello massimo del ricorso al mercato finanziario. A questa sono allegate le tabelle dei fondi speciali (A e B) per copertura di nuove leggi ma non sono più riproposte le disposizioni di variazione degli importi delle leggi di spesa permanente, delle autorizzazioni di spesa corrente nonché delle leggi di spese pluriennali in conto capitale, di cui rispettivamente alle tabelle C, D ed E della ex legge di stabilità, in quanto, ai sensi dell'art. 23, comma 3, così come modificato, tali disposizioni hanno trovato allocazione nell'ambito della seconda sezione.

Quanto alla seconda sezione, si può affermare che essa riproduca essenzialmente i contenuti del bilancio di previsione e, quindi, assolve la funzione del previgente disegno di legge di bilancio. In essa trovano disciplina le previsioni di entrata e di spesa formate sulla base della legislazione vigente, tenuto conto dei parametri indicati dal DEF. In coerenza con la nuova struttura del disegno di legge di bilancio, la seconda sezione evidenzia, per ciascuna unità di voto parlamentare, gli effetti finanziari derivanti dalle disposizioni contenute nella prima sezione. Sempre la medesima sezione espone per l'entrata e, distintamente per ciascun Ministero, per la spesa le unità di voto parlamentare determinate con riferimento rispettivamente alla tipologia di entrata e ad aree omogenee di attività. Per la spesa le unità di voto sono costituite dai programmi.

Come sopra evidenziato, ai sensi del novellato art. 23, comma 3, con la seconda sezione del disegno di legge di bilancio si possono disporre rimodulazioni, rifinanziamenti, definanziamenti o riprogrammazioni sugli stan-

ziamenti sia di parte corrente che di parte capitale previsti a legislazione vigente¹¹².

Dalla disciplina richiamata emerge come la legge di bilancio sia dotata di un contenuto sostanziale e non meramente formale o, comunque, sostanzialmente ridotto, in coerenza con la mancata riproduzione del previgente comma 3° dell'art. 81 Cost. nel novellato testo costituzionale. Oggi, dunque, nessuna norma della Carta vieta alla legge di contabilità di prevedere per il disegno di legge di bilancio, oltre alle poste contabili, anche disposizioni integrative o modificative della legislazione di entrata o di spesa.

Tuttavia, analogamente a quanto era previsto in ordine ai limiti di contenuto della legge di stabilità e per le medesime ragioni, si stabilisce che nella legge di bilancio non possano trovare ingresso norme di delega, di carattere ordinamentale o organizzatorio, né interventi di natura localistica o microsettoriale ovvero norme che dispongano la variazione diretta delle previsioni di entrata o di spesa contenute nella seconda sezione del medesimo disegno di legge¹¹³.

Al disegno di legge di bilancio si accompagna una nota tecnico-illustrativa, quale documento conoscitivo di raccordo tra il disegno di legge di bilancio e il conto consolidato, che espone i contenuti del medesimo disegno di legge, i suoi effetti sui saldi di finanza pubblica e i criteri utilizzati per la quantificazione degli stessi.

Le modifiche normative contenute nella prima sezione del disegno di legge di bilancio e le proposte di rimodulazione contenute nella seconda sezione relative a ciascuno stato di previsione devono essere corredate di una relazione tecnica sulla quantificazione degli effetti recati da ciascuna disposizione, nonché sulle relative coperture. Alla citata relazione tecnica deve essere allegato un prospetto riepilogativo degli effetti finanziari di ciascuna disposizione ai fini del saldo netto da finanziare del bilancio dello Stato, del saldo di cassa delle amministrazioni pubbliche e dell'indebitamento netto del conto consolidato delle amministrazioni pubbliche.

La finalità perseguita con le innovazioni introdotte è quella di semplificare, eliminando i documenti precedentemente previsti che, nel raccordo

¹¹² Le modificazioni in parola sono determinate attraverso le variazioni delle tabelle C, D ed E della ex legge di stabilità.

¹¹³ Cfr. art. 21, comma 1-*quinquies*, che richiama quanto disposto dall'art. 15, comma 2, della legge 24 dicembre 2012, n. 243.

con tutta la legislazione attuativa delle citate deleghe, creava duplicazioni di informazioni già reperibili in altri documenti. In particolare, tra gli stati di previsione della spesa, è stata soppressa la presentazione della scheda illustrativa dei singoli programmi di spesa, le cui informazioni rientrano già nel contenuto delle note integrative dei singoli stati di previsione della spesa di cui al comma 11 dell'art. 21 della legge n. 196 del 2009¹¹⁴.

I contenuti della relazione tecnica che correda il bilancio di previsione sono poi ampliati, stabilendo che essi debbano riguardare sia la prima che la seconda sezione, mentre il medesimo documento in passato faceva riferimento alla sola legge di stabilità¹¹⁵.

Anche la nota tecnico-illustrativa, quale documento conoscitivo di raccordo tra il disegno di legge di bilancio presentato alle Camere e il conto economico delle pubbliche amministrazioni, viene arricchita poiché in essa sono esposti i contenuti della manovra, i relativi effetti sui saldi di finanza pubblica dei diversi interventi, aggiornata in relazione alle modifiche apportate dalle Camere al disegno di legge di bilancio nel corso dell'esame parlamentare¹¹⁶.

6. La struttura del bilancio per missioni e per programmi

La struttura del bilancio e la modalità in cui sono aggregate e disaggregate le voci di entrata e di spesa del bilancio sono state da autorevole dottrina lucidamente colte – già da molto tempo – come elementi centrali nella

¹¹⁴ Il citato comma 11 dell'art. 21 è stato modificato dal decreto legislativo n. 90 del 2016 e dal decreto legislativo n. 116 del 2018.

¹¹⁵ Cfr. art. 21, comma 12-*bis*, legge di contabilità. Nella relazione tecnica devono essere indicati: a) la quantificazione degli effetti finanziari derivanti da ciascuna disposizione normativa introdotta nell'ambito della prima sezione; b) i criteri essenziali utilizzati per la formulazione, sulla base della legislazione vigente, delle previsioni di entrata e di spesa contenute nella seconda sezione; c) elementi di informazione che diano conto della coerenza del valore programmatico del saldo netto da finanziare o da impegnare con gli obiettivi programmatici contenuti nella nota di aggiornamento al DEF. Per i contenuti del prospetto riepilogativo e del prospetto riassuntivo allegati, a fini conoscitivi, alla relazione tecnica cfr. art. 21, comma 12-*ter*, legge di contabilità.

¹¹⁶ Cfr. art. 21, comma 12-*quater*, legge di contabilità. Ai sensi del successivo comma 12-*quinqüies*, la nota tecnico-illustrativa è aggiornata al passaggio dell'esame del disegno di legge di bilancio tra i due rami del Parlamento.

dinamica del bilancio quale strumento di politica economica e di controllo di efficienza della gestione¹¹⁷.

La struttura del bilancio dello Stato non poteva, dunque, che essere riformata alla luce delle modifiche ordinamentali che si sono rappresentate e richiamate più volte. Le novelle più significative si devono, da ultimo, alle previsioni contenute nel d.lgs. n. 90 del 2016 e nel d.lgs. n. 116 del 2018, che restituiscono una disciplina piuttosto articolata qui di seguito sinteticamente richiamata.

La nuova disciplina del bilancio di previsione dello Stato, è contenuta, come si è visto, nell'art. 21 della legge di contabilità, mentre della struttura del bilancio si occupano vari articoli della legge n. 196 del 2009.

Così, l'art. 25 si preoccupa della classificazione delle entrate e delle spese, l'art. 23 della formazione del bilancio, gli articoli da 26 a 29 dei fondi di riserva e speciali, l'art. 30 delle leggi di spesa pluriennali e a carattere permanente, l'art. 31 delle garanzie statali e l'art. 34 dell'impegno di spesa.

Le disposizioni in materia di entrate e di spesa sono state interessate da sostanziali modificazioni negli ultimi anni e, recentemente, sia ad opera del "decreto struttura" che del "decreto sul bilancio di cassa" nella stesura modificata e corretta dal d.lgs. n. 29 del 2018.

Va subito detto, però, che la nuova disciplina conferma la struttura del bilancio di previsione dello Stato per missioni e programmi di spesa applicata a partire dal 2008¹¹⁸.

I programmi costituiscono aggregati di spesa con finalità omogenea diretti al perseguimento di risultati, definiti in termini di prodotti e di servizi

¹¹⁷ Cfr. S. Buscema, *Trattato*, I, cit., 238 s.

¹¹⁸ La legge di delega n. 94 del 1997 e i suoi decreti attuativi avevano previsto una struttura del bilancio dello Stato fondata, per ogni stato di previsione della spesa, sui centri di responsabilità amministrativa facenti capo alla classe dirigenziale (aspetto organizzativo), sulle unità previsionali di base (aspetto contabile) e sulla classificazione per funzioni-obiettivo (aspetto funzionale). Tuttavia, la pratica attuazione della legge ha dimostrato che la suddivisione percentuale degli stanziamenti di spesa per funzioni obiettivo ha avuto un significato solo conoscitivo ed informativo, con una scarsa capacità di raccordo con il bilancio decisionale votato dal Parlamento e, infine, una incapacità di rappresentare le peculiarità della spesa. Con la sessione di bilancio per il 2008 si è introdotta in via sperimentale una nuova struttura del bilancio dello Stato per missioni e programmi con l'obiettivo di rendere maggiormente immediato il rapporto tra risorse stanziare e azioni perseguite (cfr. M. V. Lupò Avagliano, *Temi di contabilità pubblica*, vol. I, *La riforma del bilancio dello Stato*, Cedam, Padova, 2010, 153 s.).

finali, allo scopo di conseguire gli obiettivi stabiliti nell'ambito delle missioni. Sono univocamente raccordati alla nomenclatura COFOG di secondo livello¹¹⁹ e, nei casi in cui ciò non accada perché il programma corrisponde in parte a due o più funzioni COFOG di secondo livello, deve essere indicata la relativa percentuale di attribuzione da calcolare sulla base dell'ammontare presunto delle unità elementari di bilancio, ai fini della gestione e della rendicontazione, di diversa finalizzazione ricompresi nel programma. A loro volta le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti con la spesa.

La significatività dei programmi di bilancio e l'affidamento di ciascun programma di spesa a un unico centro di responsabilità amministrativa costituiscono criteri di riferimento per i processi di riorganizzazione delle amministrazioni.

Con il disegno di legge di bilancio viene annualmente effettuata la revisione degli stanziamenti iscritti in ciascun programma e delle relative autorizzazioni legislative, anche ai fini dell'attribuzione dei programmi medesimi a ciascuna amministrazione sulla base delle rispettive competenze.

Come si è visto, il bilancio è ora contenuto dalla parte seconda del disegno di legge di bilancio, che riporta le previsioni di entrata e di spesa, espresse in termini di competenza e cassa e formate sulla base del criterio della legislazione vigente e delle proposte di rimodulazioni, da introdurre secondo le condizioni ed i limiti esposti nella proposta di legge medesima.

Il bilancio contiene, nell'ordine di presentazione e di votazione, in distinti articoli, lo stato di previsione dell'entrata, gli stati di previsione della spesa distinti per Ministeri e il quadro generale riassuntivo con riferimento al triennio. Con apposito articolo è annualmente stabilito l'importo massimo di emissione di titoli di Stato, in Italia e all'estero, al netto dell'importo di quelli da rimborsare.

Le unità di voto parlamentare sono costituite, per le entrate, dalle tipologie e, per la spesa, distintamente per ciascun Ministero, dai programmi. Un'articolazione della spesa che segue un indirizzo legislativo ormai consolidato – anche se nella applicazione concreta non sempre soddisfacente – sorretto dalla finalità di rendere evidente il legame tra risorse previste e attività perseguite.

¹¹⁹ Classificazione COFOG (*Classification of the functions of government*).

In particolare, i programmi sono aggregati di spesa, oggi suddivisi in azioni¹²⁰, con finalità omogenee, diretti al perseguimento di risultati, definiti in termini di prodotti e di servizi finali, allo scopo di conseguire gli obiettivi stabiliti nell'ambito delle missioni. Queste ultime, a loro volta, rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti con la spesa.

Le azioni costituiscono aggregati di maggiore dettaglio dei programmi, rappresentativi della finalità della spesa individuata, in termini più generali, proprio a livello di programma. Raggruppando tutte le risorse finanziarie destinate ad una medesima finalità, le azioni possono contenere spese di natura economica differente.

Inoltre, in relazione ad ogni singola unità di voto devono essere indicati: a) l'ammontare presunto dei residui attivi o passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello cui il bilancio si riferisce; b) l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare e delle spese che si prevede di impegnare nell'anno cui il bilancio si riferisce; c) le previsioni delle entrate e delle spese relative al secondo e terzo anno del bilancio triennale; d) l'ammontare delle entrate che si prevede di incassare e delle spese che si prevede di pagare nell'anno cui il bilancio si riferisce, senza distinzioni fra operazioni in conto competenza e in conto residui, intendendosi per incassate le somme versate in Tesoreria e per pagate le somme erogate dalla Tesoreria¹²¹.

Ancora, all'interno delle dotazioni previste in relazione a ciascun programma sono distinte le spese correnti, con indicazione delle spese di personale, e le spese di investimento e in appositi allegati agli stati di previsione della spesa è indicata, per ciascun programma, la distinzione tra spese di parte corrente e in conto capitale nonché la quota delle spese di oneri inderogabili, di fattore legislativo e di adeguamento al fabbisogno.

¹²⁰ Cfr. art. 25-*bis* legge di contabilità. Le azioni sono state concretamente individuate con il DPCM 14 ottobre 2016 e, quindi, a decorrere dal 1° gennaio 2017 i programmi di spesa, di cui all'art. 21, comma 2, della legge n. 196 del 2009, sono suddivisi in via sperimentale in azioni. Le azioni rivestono carattere conoscitivo e integrano le classificazioni previste ai fini della gestione e della rendicontazione. Sottolinea come con il passaggio dal capitolo all'azione si determini un calo della trasparenza e, per contro, un incremento della flessibilità a livello dirigenziale C. Forte, *L'odierna contabilità di Stato tra Costituzione formale e Costituzione materiale*, in *Aggiornamento ed ampliamento della relazione svolta dall'A. nel seminario su ordinamento giuridico e finanza pubblica, on-line, Spisa, 5 giugno 2020*.

¹²¹ Cfr. art. 21, comma 3, legge di contabilità.

L'articolazione delle spese precedente alle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 90 del 2016 prevedeva che nell'ambito di ciascun programma si individuassero da una parte spese non rimodulabili – spese per le quali l'amministrazione non ha la possibilità di esercitare un effettivo controllo, in via amministrativa, sulle variabili che concorrono alla loro formazione, allocazione e quantificazione – e dall'altro spese rimodulabili, a loro volta suddivise in fattori legislativi e spese di adeguamento al fabbisogno.

L'articolazione ricordata, come si è detto, è stata superata, così oggi le spese si ripartiscono in: a) oneri inderogabili, ossia spese vincolate a particolari meccanismi o parametri che ne regolano l'evoluzione, determinati sia da leggi sia da altri atti normativi, tra cui rientrano anche le cosiddette spese obbligatorie, ossia quelle relative al pagamento di stipendi, assegni, pensioni e altre spese fisse, le spese per interessi passivi, quelle derivati da obblighi comunitari e internazionali, le spese per ammortamento di mutui, nonché quelle così identificate per espressa disposizione normativa; b) fattori legislativi, ossia le spese autorizzate da espressa disposizione legislativa che ne determina l'importo, considerato quale limite massimo di spesa, e il periodo di iscrizione in bilancio; c) spese di adeguamento al fabbisogno, ossia spese diverse da quelle di cui alle lettere a) e b), quantificate tenendo conto delle esigenze delle amministrazioni.

In appositi allegati agli stati di previsione della spesa deve essere data indicazione, per ciascun programma, della quota delle spese di oneri inderogabili, di fattore legislativo e di adeguamento al fabbisogno. Inoltre, in allegato alla seconda sezione del disegno di legge di bilancio è riportato, con riferimento a ciascun stato di previsione della spesa e a ciascun programma, un prospetto riepilogativo da cui risulta la ripartizione della spesa tra oneri inderogabili, fattori legislativi e adeguamento al fabbisogno, distintamente per gli stanziamenti di parte corrente e in conto capitale.

Come si è visto, con il disegno di legge di bilancio, per motivate esigenze, è possibile procedere alla rimodulazione delle dotazioni finanziarie relative ai fattori legislativi, compensative all'interno di un programma o tra programmi di una medesima missione di spesa. In ogni caso, tuttavia, è preclusa la possibilità di utilizzare stanziamenti di spesa in conto capitale per il finanziamento di spese correnti e, in allegato a ciascun stato di previ-

sione della spesa, devono essere indicate le autorizzazioni legislative di cui si propone la modifica e il corrispondente importo¹²².

L'art. 21, comma 9, della legge di contabilità prescrive che formino oggetto di approvazione parlamentare soltanto: le previsioni relative all'ammontare delle entrate che si prevede di accertare e delle spese che si prevede di impegnare nell'anno a cui il bilancio si riferisce; le previsioni delle entrate e delle spese relative al secondo e terzo anno del bilancio triennale; l'ammontare delle entrate che si prevede di incassare e delle spese che si prevede di pagare nell'anno cui il bilancio si riferisce, senza distinzione tra operazioni in conto competenza e in conto residui¹²³.

Costituiscono, rispettivamente, limiti per le autorizzazioni di impegno e di pagamento l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare e delle spese che si prevede di impegnare nell'anno cui il bilancio si riferisce e l'ammontare delle entrate che si prevede di incassare e delle spese che si prevede di pagare nell'anno cui il bilancio si riferisce, senza distinzione fra operazioni in conto competenza e in conto residui¹²⁴.

Con l'obiettivo di rendere più snello il processo di composizione e di definizione dei documenti di bilancio, ulteriori modifiche hanno interessato gli elementi conoscitivi (note integrative), le appendici e gli allegati del bilancio dello Stato¹²⁵. Sono stati, inoltre, modificati la struttura e il contenuto delle note integrative al bilancio di previsione al fine di renderle compatibili con il nuovo livello di dettaglio dei programmi di spesa in azioni.

¹²² Art. 23 legge di contabilità.

¹²³ Cfr. art. 21, comma 8, primo periodo, legge di contabilità.

¹²⁴ Cfr. art. 21, comma 9, secondo periodo, legge di contabilità.

¹²⁵ Ai fini di semplificazione sopra ricordati sono state eliminate: le appendici relative alle amministrazioni autonome (Fondo edifici di culto e Archivi notarili), prima allegate ai Ministeri dell'Interno e della Giustizia. La Relazione sui rapporti tra l'Italia e il Fondo monetario internazionale; la Tabella dei cambi di finanziamento e le Relazioni illustrative sullo stato di attuazione dei programmi del Ministero della Difesa che in precedenza costituivano allegati delle Amministrazioni sono stati incorporati dal disegno di legge di bilancio e resi documenti a sé stanti, da presentare annualmente al Parlamento in concomitanza con la presentazione del disegno di legge del bilancio. Per evitare la sovrapposizione di informazioni, sono state ugualmente eliminate le schede illustrative dei capitoli recanti i fondi settoriali e la Relazione sulla destinazione alle aree sottoutilizzate delle spese di investimento iscritte negli stati di previsione dei singoli ministeri per gli interventi di rispettiva competenza le cui informazioni sono comunque reperibili nell'analoga Relazione allegata al DEF.

A seguito delle modifiche intervenute, ciascuno stato di previsione viene accompagnato dalla nota integrativa, contenente gli elementi informativi riferiti alle entrate e alle spese nonché il piano degli obiettivi, intesi come risultati che le amministrazioni intendono conseguire, correlati a ciascun programma e formulati con riferimento a ciascuna azione, e i relativi indicatori di risultato in termini di livello dei servizi e di interventi, in coerenza con il programma generale dell'azione di Governo e, per ogni programma, l'elenco delle unità elementari di bilancio, ai fini della gestione e della rendicontazione, e dei relativi stanziamenti, distinti con riferimento alle voci del piano dei conti integrato di cui all'art. 38-ter, nonché un riepilogo delle dotazioni secondo l'analisi economica e funzionale e, quindi, il *budget* dei costi della relativa amministrazione. Quanto a quest'ultimo va rilevato che le previsioni economiche sono rappresentate secondo le voci del piano dei conti, distinte per programmi e per centri di costo; il *budget* espone le previsioni formulate dai centri di costo dell'amministrazione e include il prospetto di riconciliazione al fine di collegare le previsioni economiche alle previsioni finanziarie di bilancio. Allo stato di previsione dell'entrata deve essere allegato anche un rapporto annuale sulle spese fiscali. Attraverso un'apposita nota di variazioni, gli effetti finanziari derivanti dalle modifiche apportate da ciascuna Camera alla prima sezione del disegno di legge di bilancio sono incorporati, per ciascuna unità di voto parlamentare, nella seconda sezione, quale risultante degli emendamenti approvati.

In ordine ai profili procedurali, va ricordato che l'approvazione dello stato di previsione dell'entrata, di ciascuno stato di previsione della spesa e dei totali generali della spesa nonché del quadro generale riassuntivo è disposta, nell'ordine, con distinti articoli del disegno di legge, con riferimento sia alle dotazioni di competenza sia a quelle di cassa.

L'approvazione dei fondi speciali per la riscrizione in bilancio di residui passivi perenti delle spese correnti e in conto capitale, del fondo di riserva per le spese impreviste, del fondo di riserva per le autorizzazioni di cassa e del fondo per le spese obbligatorie è disposta con apposite norme così come con apposita norma della legge che approva il bilancio di previsione dello Stato è annualmente stabilito l'importo massimo di emissione di titoli dello Stato, in Italia e all'estero, al netto di quelli da rimborsare.

Alla data di entrata in vigore della legge di bilancio, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, d'intesa con le amministrazioni in-

teressate, le unità di voto parlamentare sono ripartite in capitoli ai fini della gestione e della rendicontazione. Entro dieci giorni dalla pubblicazione della legge di bilancio i Ministri assegnano le risorse ai responsabili della gestione. Viene altresì data informazione del raccordo tra il bilancio di previsione dello Stato approvato e il sistema di contabilità nazionale per i conti del settore della pubblica amministrazione.

Agli stati di previsione della spesa dei singoli Ministeri sono annessi, secondo le rispettive competenze, gli elenchi degli enti cui lo Stato contribuisce in via ordinaria, con indicazione di quelli per i quali alla data di predisposizione del disegno di legge di bilancio non risulta trasmesso il conto consuntivo.

Come si è già sottolineato la disciplina sulla struttura del bilancio è stata oggetto di numerosi interventi riformatori e va ricordato – anche in via prospettica – che con il bilancio di previsione per il triennio 2023-2025 la classificazione economica delle entrate e delle spese è stata oggetto di una profonda revisione.

Infatti, a seguito della conclusione della sperimentazione – a fine 2022 – del piano dei conti integrato di cui all'art. 38-*sexies* della legge di contabilità e finanza pubblica, l'avvenuto aggiornamento di questo, anche a seguito degli esiti dell'intervenuta sperimentazione, ha comportato la revisione della classificazione economica delle entrate e delle spese per garantire il massimo raccordo con il piano dei conti stesso ed assicurare la migliore integrazione tra le scritture di contabilità finanziaria e quelle di contabilità economico-patrimoniale¹²⁶.

Attualmente la contabilità integrata di cui agli articoli 38-*bis* e seguenti della legge di contabilità è prevista a fini conoscitivi, ferma rimanendo la contabilità finanziaria con carattere autorizzatorio sia per la previsione (legge di bilancio) che per il consuntivo (legge sul rendiconto generale dell'amministrazione dello Stato).

¹²⁶ Sul punto si veda il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 27 dicembre 2022, la circolare MEF - RGS del 21 dicembre 2022, n. 46, la circolare MEF - RGS del 3 gennaio 2023, n. 2 e la Direttiva per la formulazione delle previsioni di bilancio per l'anno 2024 e per il triennio 2024 - 2026 della Pres. Cons. Ministri del 13 settembre 2023.

Il Piano nazionale di ripresa e resilienza, prevede, tra le riforme cosiddette abilitanti (riforma 1.15), che le pubbliche amministrazioni siano dotate di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale *accrual*¹²⁷.

Come hanno notato le Sezioni riunite in sede di controllo della Corte dei conti, devono ancora essere chiariti molti aspetti relativi alla valenza e alla portata della nuova contabilità integrata (tra l'altro, in via di aggregazione con il nuovo sistema IniT) rispetto alla contabilità tradizionale di tipo finanziario e in riferimento a quella già utilizzata, afferente ai centri di costo¹²⁸.

Come già evidenziato, la legge n. 196 del 2009 ha modificato le unità di voto parlamentare, identificandole, per le entrate, con la tipologia dell'entrata stessa, e per le spese, con i programmi, determinando pertanto il venir meno delle unità previsionali di base (o macroaggregati). In particolare, è stato il più volte citato d.lgs. n. 90 del 2016 ad introdurre le azioni, che costituiscono articolazioni di dettaglio dei programmi di spesa, in prospettiva destinate a costituire le unità elementari del bilancio dello Stato anche ai fini gestionali e di rendicontazione, in sostituzione dei capitoli.

Le entrate dello Stato sono suddivise, secondo diversi livelli di aggregazione, in:

a) titoli, a seconda che siano di natura tributaria, extratributaria o che provengano dall'alienazione e dall'ammortamento di beni patrimoniali, dalla riscossione di crediti o dall'accensione di prestiti.

b) ricorrenti e non ricorrenti, a seconda che si riferiscano a proventi la cui acquisizione sia prevista a regime ovvero limitata a uno o più esercizi.

¹²⁷ Sulla proposta di quadro concettuale del sistema *accrual* cfr. MEF - RGS, nota 81 del 5 agosto 2021 su "Il quadro concettuale per la rendicontazione finanziaria delle pubbliche amministrazioni e la proposta elaborata dallo Standard Setter Board della Struttura di Governance della RGS", in *Contabilità Accrual – Approfondimenti – Note SeSD (mef.gov.it)*.

¹²⁸ C. conti, Sezioni riunite in sede di controllo, *Audizione* cit., che sottolinea come le tendenze verso l'*accrual* debbano essere valutate con molta prudenza. Ciò in quanto il momento e le modalità della previsione, gestione e rendicontazione delle risorse della collettività sono essenziali per garantire la trasparenza e il rispetto del principio democratico, per la realizzazione dei quali la contabilità finanziaria sembra maggiormente funzionale. Per un'analisi sia dei potenziali benefici dell'adozione del sistema basato sulla competenza economica di tipo *accrual* – individuabili in una maggiore responsabilità e trasparenza nell'uso delle risorse pubbliche – sia dei possibili rischi – relativi alla soggettività e alle varie difficoltà di attuazione – cfr. E. Cinque, R. Civitillo, P. Ricci, *La riforma accrual nei sistemi di contabilità pubblica*, in *Diritto & conti, Bilancio Comunità Persona*, n. 1/2024.

c) tipologie, in cui vengono individuate le categorie a seconda della tipologia del cespite ai fini dell'approvazione parlamentare e dell'accertamento dei cespiti.

d) unità elementari di bilancio, ai fini della gestione e della rendicontazione, eventualmente suddivise in articoli secondo il rispettivo oggetto, ai fini della rendicontazione.

Quanto alla spesa, l'attuale articolazione delle voci di bilancio individua una classificazione in tre livelli.

Missioni, che rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti con la spesa¹²⁹.

Programmi, ai fini dell'approvazione parlamentare, quali aggregati di spesa con finalità omogenea¹³⁰.

Unità elementari di bilancio, ai fini della gestione e della rendicontazione¹³¹, che possono essere ripartite in articoli.

Ad ogni modo, nel nuovo impianto normativo, viene confermata la classificazione economica e quella funzionale, le quali devono conformarsi ai criteri adottati in contabilità nazionale e dei relativi conti satellite per i conti del settore della pubblica amministrazione.

Quanto alle spese, ai fini della classificazione economica, esse sono ripartite in titoli a seconda che siano di natura corrente, in conto capitale o necessarie per il rimborso di prestiti.

In allegato allo stato di previsione della spesa del Ministero dell'economia e delle finanze deve essere presentato un quadro contabile da cui risultino: a) le categorie in cui viene classificata la spesa di bilancio secondo l'analisi economica; b) le classi fino al terzo livello della classificazione COFOG in cui viene ripartita la spesa secondo l'analisi funzionale.

In appendice al quadro contabile devono essere inseriti appositi prospetti, da aggiornare, dandone informazione al Parlamento, dopo l'approvazione della legge di bilancio, i quali illustrano gli incroci tra i diversi criteri di classificazione e il raccordo tra le classi COFOG e le missioni e i programmi nonché tra il bilancio dello Stato e il sistema di contabilità nazionale. A tutte le unità elementari di bilancio, ai fini della gestione e della rendicontazione, e, al loro interno, a ciascun piano di gestione viene attri-

¹²⁹ Cfr. art. 21, comma 2, quarto periodo, legge di contabilità.

¹³⁰ Cfr. art. 21, comma 2, secondo e terzo periodo, legge di contabilità.

¹³¹ Cfr. art. 25, comma 2-bis, legge di contabilità.

buito il relativo codice di classe COFOG e di categoria economica di terzo livello, escludendo l'applicazione di criteri di prevalenza. La numerazione delle unità di voto, delle categorie e delle unità elementari di bilancio, ai fini della gestione e della rendicontazione, può essere anche discontinua in relazione alle necessità della codificazione.

Nel quadro generale riassuntivo, con riferimento sia alle dotazioni di competenza sia a quelle di cassa, deve essere data distinta indicazione: a) del risparmio pubblico, quale risultato differenziale tra il totale delle entrate tributarie ed extratributarie ed il totale delle spese correnti; b) dell'indebitamento o accrescimento netto, quale risultato differenziale tra tutte le entrate e le spese, escluse le operazioni riguardanti le partecipazioni azionarie ed i conferimenti, nonché la concessione e la riscossione di crediti e l'accensione e rimborso di prestiti; c) del saldo netto da finanziare o da impegnare, quale risultato differenziale delle operazioni finali, rappresentate da tutte le entrate e da tutte le spese, escluse le operazioni di accensione e di rimborso di prestiti; d) del ricorso al mercato, quale risultato differenziale fra il totale delle entrate finali e il totale delle spese.

Quali strumenti necessari a rendere più flessibile l'attività di gestione e a far fronte alle maggiori esigenze finanziarie che si possono manifestare nel corso dell'esercizio vengono previsti i fondi di riserva. Si tratta di capitoli di spesa generici che hanno lo scopo di alimentare capitoli di spesa specifici nel corso dell'esecuzione del bilancio. Ciascun fondo di riserva deve essere approvato con un'apposita disposizione della legge di approvazione del bilancio¹³². Abbiamo fondi di riserva per le spese obbligatorie, fondi speciali per la reiscrizione in bilancio di residui passivi perenti delle spese correnti e in conto capitale, un fondo di riserva per le spese impreviste, un fondo di riserva per l'integrazione delle autorizzazioni di cassa.

Sono spese aventi carattere obbligatorio le spese relative ad oneri indeclinabili ed indilazionabili e relative alle finalità di pagamento di stipendi, assegni, pensioni ed altre spese fisse, interessi passivi, obblighi comunitari ed internazionali, ammortamento di mutui. Sono spese obbligatorie anche quelle residuali, così identificate per espressa disposizione normativa.

Alcuni elementi di novità si registrano anche in riferimento alle leggi pluriennali e a carattere permanente.

¹³² Cfr. artt. da 26 a 29 della legge di contabilità.

L'art. 30 della legge n. 196 del 2009 è stato modificato dal d.lgs. 12 maggio 2016 n. 93 che ha riformulato la disciplina degli stanziamenti riferibili alle leggi pluriennali di spesa, ridefinendone la rimodulabilità nel triennio in gestione. A seguito delle innovazioni intervenute, infatti, le leggi pluriennali di spesa in conto capitale quantificano la spesa complessiva e le quote di competenza attribuite a ciascun anno interessato. Le amministrazioni centrali dello Stato possono assumere impegni nei limiti dell'intera somma indicata dalle predette leggi mentre i relativi pagamenti devono essere contenuti nei limiti delle autorizzazioni annuali di bilancio. Con la seconda sezione del disegno di legge di bilancio, in relazione a quanto previsto nel piano finanziario dei pagamenti possono essere disposte, nel rispetto dei saldi programmati di finanza pubblica: a) la rimodulazione delle quote annuali delle autorizzazioni pluriennali di spesa, fermo restando l'ammontare complessivo degli stanziamenti autorizzati dalla legge o, nel caso di spese a carattere permanente, di quelli autorizzati dalla legge nel triennio di riferimento del bilancio di previsione; b) la reiscrizione nella competenza degli esercizi successivi delle somme non impegnate alla chiusura dell'esercizio relative ad autorizzazioni di spesa in conto capitale a carattere non permanente. Le rimodulazioni disposte devono essere evidenziate in apposito allegato al disegno di legge di bilancio.

Le leggi di spesa a carattere permanente quantificano l'onere annuale previsto per ciascuno degli esercizi compresi nel bilancio pluriennale. Inoltre, indicano l'onere a regime ovvero, nel caso in cui non si tratti di spese obbligatorie, possono rinviare le quantificazioni dell'onere annuo alla legge di bilancio, mentre, nel caso in cui l'onere a regime sia superiore a quello indicato per il terzo anno del triennio di riferimento, la copertura segue il profilo temporale dell'onere.

7. La gestione del bilancio: le variazioni e l'assestamento

La gestione finanziaria dello Stato si svolge, come già detto in precedenza, in base al bilancio di previsione redatto in termini di competenza e di cassa. L'unità temporale della gestione è l'anno finanziario che comincia il 1° gennaio e termina il 31 dicembre dello stesso anno.

Le dotazioni di competenza quantificano l'entità prevista delle entrate che le amministrazioni statali acquisiranno il diritto di percepire e cioè le "entrate che si prevede di accertare" e l'entità prevista delle spese che le amministrazioni statali assumeranno l'obbligo di effettuare e cioè le "spese che si prevede di impegnare". Le dotazioni di cassa quantificano, invece, l'entità prevista delle entrate che saranno incassate, cioè versate in tesoreria, e delle spese che saranno pagate e, dunque, erogate dalla tesoreria¹³³.

Per poter procedere all'esame del contenuto e delle forme del bilancio finanziario si rende da sempre pregiudizialmente necessaria la individuazione e delimitazione delle fasi attraverso le quali normalmente passano le entrate e le spese finanziarie, che si estrinsecano in movimenti di denaro¹³⁴.

Sin dal regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato il procedimento di acquisizione delle entrate pubbliche¹³⁵ si svolge attraverso le fasi dell'accertamento, della riscossione e del versamento e tale rimane, sostanzialmente, a seguito dell'intervenuta normativa sull'armonizzazione dei sistemi contabili.

L'accertamento giuridico costituisce la fase dell'entrata con la quale si perfeziona un diritto di credito relativo ad una riscossione da realizzare e si imputa contabilmente all'esercizio finanziario nel quale l'amministrazione prevede di riscuotere le entrate inerenti a tutti i redditi, proventi e crediti di qualsiasi natura. Forma oggetto di rilevazione gestionale da esporre nel conto del bilancio, indipendentemente dal suo grado di riscuotibilità. Mira a privilegiare l'aspetto giuridico del diritto dello Stato all'acquisizione delle risorse.

L'accertamento presuppone idonea documentazione, attraverso la quale sono verificati e attestati dal soggetto cui è affidata la gestione della relativa entrata, i seguenti requisiti: la ragione del credito che dà luogo a obbligazione attiva; il titolo giuridico che supporta il credito; l'individuazione del soggetto debitore; l'ammontare del credito; la relativa scadenza.

¹³³ Sul servizio di tesoreria cfr. A. Brancasi, *L'ordinamento contabile*, cit., 319 s.

¹³⁴ Cfr. S. Buscema, *Trattato*, I, cit., 231.

¹³⁵ Sulla gestione delle entrate cfr. S. Buscema, *Trattato*, cit., IV, 1987, 359 s.; M. V. Lupò Avagliano, *Delegazione di pagamento*, in *Dig. disc. pubbl.*, IV, Utet, Torino, 1983, 3 s.; A. Barettoni Arleri, *Linee evolutive della riscossione delle entrate nella contabilità pubblica*, in *Linee evolutive della contabilità dello Stato e degli enti pubblici*, Milano, 1980, 137 s.; A. Giorgetti, *Entrate pubbliche*, in *Enc. dir.*, XV, Giuffrè, Milano, 1966, 42 s.

Diversamente, il cosiddetto “accertamento contabile qualificato”¹³⁶, introdotto dal d.lgs. n. 29 del 2018, incide sui saldi contabili per la sola componente ritenuta riscuotibile ed indica l’iscrizione nello stato di previsione dell’entrata del bilancio dello Stato di tutti i redditi, proventi e crediti di qualsiasi natura per un ammontare corrispondente all’importo che lo Stato, avendone diritto sulla base della legislazione vigente, prevede di riscuotere nel triennio di riferimento. L’accertamento contabile qualificato rappresenta una significativa novità rispetto al vigente concetto di accertamento contabile. Esso, infatti, sposta la fase dell’accertamento, quanto alla sua rilevazione contabile nel bilancio dello Stato, al momento della riscossione del credito, quando cioè, il credito diventa esigibile, in armonia con la più ampia riforma del potenziamento della funzione del bilancio di cassa.

Con apposito decreto del Ministro dell’economia e delle finanze del 25 maggio 2018 si è provveduto a disciplinare le varie fasi della sperimentazione stabilendone la decorrenza dal 1° ottobre 2018 e fino al 31 luglio 2020, con la possibilità di attuare una proroga di durata non superiore a dodici mesi (facoltà esercitata a causa dell’emergenza da Covid-19).

Con la riscossione, le somme dovute dal privato vengono introitate dagli agenti incaricati (agenti della riscossione, di fatto o di diritto), i quali hanno l’obbligo di versarle integralmente alla tesoreria dello Stato entro i termini stabiliti da leggi e regolamenti. Ove i debitori non provvedano al pagamento, si procede alla riscossione in via coattiva. Gli agenti della riscossione si distinguono in “agenti per contratto”, concessionari della riscossione, e “agenti per ufficio”, cioè dipendenti dell’amministrazione a ciò incaricati. Peraltro, agenti contabili sono, oltre ai soggetti ora indicati, anche gli “agenti di fatto”, che, pur senza legale autorizzazione, si ingeriscono nella riscossione.

La fase conclusiva del procedimento di acquisizione delle entrate consiste nel versamento in tesoreria da parte degli agenti della riscossione, che corrisponde all’effettivo incameramento.

Il procedimento di spesa¹³⁷ si articola nelle fasi dell’impegno, della liquidazione, dell’ordinazione e del pagamento.

¹³⁶ Art. 21-*bis* legge di contabilità.

¹³⁷ Sulla gestione delle spese cfr. F. Battini, *L’amministrazione della spesa*, in S. Cassese (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo*, Giuffrè, Milano, 2003, 2701 s.

L'art. 34 della legge di contabilità, così come novellato dall'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 93 del 2016 e poi modificato dall'art. 1 del d.lgs. n. 29 del 2018, reca una disciplina innovativa in materia di impegno di spesa, poiché collega il momento dell'assunzione dell'impegno di spesa al momento in cui le obbligazioni diventano esigibili¹³⁸. Infatti, a partire dall'esercizio finanziario 2019, l'impegno di spesa deve essere imputato contabilmente sugli stanziamenti di competenza e cassa dell'esercizio finanziario, o degli esercizi finanziari, in cui l'obbligazione viene a scadenza. L'assunzione degli impegni contabili deve essere effettuata, dunque, nei limiti degli stanziamenti iscritti nel bilancio pluriennale, con imputazione della spesa negli esercizi in cui le obbligazioni sono esigibili, quando cioè vengono a scadenza.

Essendo lo sviluppo pluriennale dell'impegno rilevante al momento della registrazione del relativo decreto deve essere effettuato il controllo di capienza, per tutti gli anni in cui l'impegno esplica i suoi effetti contabili, rispetto alla disponibilità di competenza e a quella di cassa, dei capitoli di spesa interessati. Il decreto in discorso presenta una struttura pluriennale, legata alla esigibilità ed assume la denominazione di IPE, ossia di impegno pluriennale ad esigibilità. Nello specifico, a seguito della novella legislativa, si impone una copertura finanziaria della spesa non solo in termini di competenza, ma anche in termini di cassa, almeno per la prima annualità del bilancio (esercizio di gestione), mentre per gli anni successivi la spesa deve comunque trovare realizzazione nei limiti del piano dei pagamenti contenuto nell'apposito "cronoprogramma", secondo, quindi, copertura di competenza.

Innovando in modo significativo rispetto al passato la vigente disciplina prescrive l'imputazione degli impegni non più all'esercizio di perfezionamento di un'obbligazione giuridica, ma agli esercizi in cui le obbligazioni diventano esigibili. Il nuovo sistema, nell'ottica del rafforzamento del ruolo del bilancio di cassa anche nella fase di gestione, avvicina, dunque, il momento dell'impegno a quello del pagamento.

L'assunzione dell'impegno, che costituisce la prima fase del procedimento di spesa, è ora possibile solo in presenza delle necessarie risorse fi-

¹³⁸ L'esigibilità si riferisce al momento in cui si prevede che debbano essere effettuati i pagamenti, in base alle scadenze contrattualmente o normativamente stabilite.

nanziarie e di alcuni elementi costitutivi: la ragione del debito, l'importo ovvero gli importi da pagare, l'esercizio finanziario o gli esercizi finanziari su cui gravano le previste scadenze di pagamento e il soggetto creditore univocamente individuato.

Quanto alle risorse finanziarie, l'impegno può essere assunto solo in presenza, sulle pertinenti unità elementari di bilancio, di disponibilità finanziarie sufficienti, in termini di competenza, a far fronte in ciascun anno alla spesa imputata in bilancio e, in termini di cassa, a farvi fronte almeno nel primo anno, garantendo comunque il rispetto del piano finanziario dei pagamenti (cronoprogramma), anche mediante l'utilizzo degli strumenti di flessibilità stabiliti dalla legislazione vigente in fase gestionale o in sede di formazione del disegno di legge di bilancio.

L'assunzione dell'impegno è, altresì, consentita, ferma restando la presenza degli elementi costitutivi sopra richiamati, nei casi di trasferimenti di somme ad amministrazioni pubbliche per i quali il creditore sia individuato solo all'esito di un *iter* procedurale legislativamente disciplinato.

Ulteriore elemento di novità è rinvenibile nel cosiddetto "impegno di spesa delegata", disciplinato dall'art. 34, commi 2-*bis* e 7-*bis* della legge di contabilità, che si riscontra nei casi in cui la spesa sia demandata a funzionari o commissari delegati, comunque denominati. In questa ipotesi chi assume l'impegno non coincide con chi è deputato alla spesa che è il funzionario delegato.

La disciplina prevede che l'impegno debba ritenersi assunto direttamente dall'amministrazione centrale dell'ordinatore ma si basa sulle obbligazioni materialmente assunte o programmate da funzionari delegati. L'amministrazione, infatti, procede alla emissione degli ordini di accreditamento in base ai programmi di spesa da questi predisposti e trasmessi, i quali devono essere commisurati esclusivamente al fabbisogno effettivo di risorse in relazione ai pagamenti previsti per ogni annualità e devono essere opportunamente documentati¹³⁹.

I programmi di spesa dei funzionari delegati, dunque, sono la base per l'assunzione degli impegni di spesa delegata da parte dell'amministrazione

¹³⁹ Precisa l'art. 34, comma 2-*bis*, come l'assunzione degli impegni di spesa delegata sia possibile solo in presenza dei seguenti elementi costitutivi: "la ragione dell'impegno, l'importo ovvero gli importi da impegnare, l'esercizio finanziario o gli esercizi finanziari su cui gravano le scadenze di pagamento".

centrale, che, una volta valutati i medesimi impegni, e, nello specifico, il profilo di esigibilità delle obbligazioni, potrà procedere, nel rispetto del limite dello stanziamento complessivo, all'assunzione degli stessi in favore dei funzionari¹⁴⁰.

Lo strumento è funzionale a consentire una maggiore flessibilità gestionale e ad utilizzare interamente le disponibilità di bilancio da parte dell'amministrazione, con ciò scongiurando accreditamenti "massivi" che comportino movimentazioni di flussi di danaro non giustificati o non coerenti con i profili di esigibilità della spesa. Ciò in ragione sia della diversa natura della spesa delegata rispetto a quella diretta sostenuta dagli ordinatori primari che della diversa individuazione dei suoi elementi costitutivi rispetto all'impegno di spesa ordinario.

Questo impegno, che non si configura come un impegno giuridico in termini tecnici¹⁴¹, non è assunto in favore del singolo ordinatore secondario di spesa, quanto piuttosto del singolo funzionario delegato, bensì della rete dei funzionari che l'amministrazione individua come possibili beneficiari di ordini di accreditamento per ciascuna unità elementare di bilancio sulla quale si prevede di effettuare la spesa, in regime di contabilità ordinaria, tramite ordinatori secondari.

Le procedure di accreditamento delle risorse ai funzionari delegati, sono state modificate in modo significativo. In tale quadro per garantire alle amministrazioni di poter correttamente pianificare e controllare le attività svolte, i funzionari in discorso devono procedere a specifici adempimenti. In particolare, i programmi di spesa dei funzionari delegati e le loro variazioni costituiscono elementi giustificativi del decreto di impegno a cui fanno seguito gli ordini di accreditamento¹⁴².

¹⁴⁰ C. conti, controllo di legittimità atti del Governo e amministrazioni dello Stato, deliberazione n. 7/SCCLEG/2020 ha precisato che, ai sensi dell'art. 34, comma 2-*bis* della legge n. 196 del 2009, gli "ordinatori secondari di spesa possono avviare le procedure per l'acquisizione di forniture, servizi e lavori che comportano obbligazioni anche a carico di esercizi futuri, solo previa autorizzazione dell'amministrazione di appartenenza; devono, poi, redigere appositi cronoprogrammi di spesa al fine di consentire all'amministrazione l'assunzione dell'impegno pluriennale ad esigibilità (cosiddetto IPE) di spesa delegata e l'emissione annuale nei successivi ordini di accreditamento".

¹⁴¹ Cfr. C. conti, Sez. riunite in sede consultiva, deliberazione n. 3/2017/Cons.

¹⁴² Cfr. MEF – RGS, circolare n. 21 del 12.06.2018 sulle prime indicazioni operative in merito alle disposizioni in materia di spesa delegata, di attuazione delle disposizioni di cui

Si deve precisare che se anche l'impegno di spesa delegata viene assunto a favore della rete dei funzionari delegati e, quindi, di una pluralità di soggetti, sulla base dei programmi di spesa da questi predisposti e con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni assunte o programmate dagli stessi diventano esigibili, l'amministrazione, comunque, per poter procedere, deve aver elaborato una previsione congrua e attendibile delle somme da accreditare ai singoli funzionari delegati, in vista della successiva messa a disposizione di fondi¹⁴³.

L'art. 34, comma 2-*bis* contempla un'eccezione alla previa emissione del relativo ordine di accreditamento ai fini della assunzione degli impegni di spesa ordinari (IPE). Si stabilisce, infatti, che previa autorizzazione dell'amministrazione di riferimento, i funzionari delegati possano avviare le procedure per l'acquisizione di forniture, servizi e lavori che comportino, in tutto o in parte, obbligazioni a carico di esercizi successivi, "anche prima dell'emissione del relativo ordine di accreditamento"¹⁴⁴. La finalità della previsione risiede nella necessità di rendere celere l'agire contrattuale con una maggiore flessibilità di bilancio. L'autorizzazione richiesta costituisce la previsione della successiva disposizione delle risorse.

Anche gli impegni di spesa delegata sono assunti nei limiti dello stanziamento, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni assunte o programmate dai funzionari delegati sono esigibili.

Come prevede il più volte citato art. 34 della legge di contabilità, gli importi degli impegni di spesa delegata, a fronte dei quali, alla data di chiusura dell'esercizio, non corrispondono ordini di accreditamento costituiscono economie di bilancio. Gli importi delle aperture di credito non interamente utilizzati dai funzionari delegati entro il termine di chiusura dell'esercizio costituiscono residui di spesa delegata e possono essere accreditati agli stessi in conto residui negli esercizi successivi, prioritariamente in base all'esigibilità delle obbligazioni assunte dai funzionari delegati, fermi restando i termini di conservazione dei residui ai fini della perenzione¹⁴⁵.

all'art. 34, commi 2-*bis* e 7-*bis*, della legge di contabilità, introdotti dall'art. 1, comma 1, lettere b) e d), del d.lgs. 16 marzo 2018, n. 29.

¹⁴³ Cfr. E. Brandolini, V. Zambardi, *La contabilità pubblica*, cit., 146.

¹⁴⁴ Cfr. art. 34, comma 2-*bis*, ultimo periodo, legge di contabilità.

¹⁴⁵ Cfr. art. 34, comma 2-*bis*, legge di contabilità.

L'art. 34 della legge di contabilità dispone poi che per le spese afferenti all'acquisto di beni e servizi, sia di parte corrente che in conto capitale, l'assunzione dell'impegno è subordinata alla preventiva registrazione, sul sistema informativo in uso presso tutti i Ministeri per la gestione integrata della contabilità economica e finanziaria (SICOG), dei contratti o degli ordini che ne costituiscono il presupposto¹⁴⁶.

Lo stesso articolo stabilisce, inoltre, che le spese per competenze fisse e accessorie relative al personale sono imputate alla competenza del bilancio dell'anno finanziario in cui vengono disposti i relativi pagamenti¹⁴⁷.

Per gli impegni di spesa in conto capitale che prevedono opere o interventi ripartiti in più esercizi si procede attraverso la seconda sezione del disegno di legge di bilancio, con le modalità di all'art. 30, comma 2, della legge di contabilità¹⁴⁸.

Al fine di garantire una corretta programmazione dell'utilizzo degli stanziamenti di cassa del bilancio statale, il dirigente responsabile della gestione, in relazione a ciascun impegno assunto sulle unità elementari di bilancio di propria pertinenza, con esclusione delle spese relative alle competenze fisse e accessorie da corrispondere al personale e al rimborso del debito pubblico, ivi inclusi gli interessi passivi, ha l'obbligo di predisporre e aggiornare, contestualmente all'assunzione del medesimo impegno, un apposito piano finanziario dei pagamenti sulla base del quale ordina e paga le spese¹⁴⁹. Le informazioni contenute nei piani finanziari di pagamento sono rese pubbliche con cadenza periodica¹⁵⁰. Il dirigente responsabile della gestione ha l'obbligo di aggiornare il piano finanziario dei pagamenti, con riferimento alle unità elementari di bilancio di propria pertinenza, almeno con cadenza mensile, anche in assenza di nuovi impegni e, in ogni caso, in relazione a provvedimenti di variazioni di bilancio adottati ai sensi della normativa vigente in materia di flessibilità in fase di gestione¹⁵¹.

Al 31 dicembre, alla chiusura dell'esercizio finanziario, nessun impegno può essere assunto a carico dell'esercizio scaduto e, infatti, gli uffici centrali

¹⁴⁶ Cfr. art. 34, comma 3, legge di contabilità.

¹⁴⁷ Cfr. art. 34, comma 4, legge di contabilità.

¹⁴⁸ Cfr. art. 34, comma 5, legge di contabilità.

¹⁴⁹ Cfr. art. 34, comma 7, primo periodo, legge di contabilità.

¹⁵⁰ Cfr. art. 34, comma 7, secondo periodo, legge di contabilità.

¹⁵¹ Cfr. art. 34, comma 7, ultimo periodo, legge di contabilità.

del bilancio e le ragioni territoriali dello Stato per le spese decentrate non possono dare corso agli atti di impegno che dovessero pervenire dopo tale data¹⁵². Vanno in deroga le risorse assegnate con variazioni di bilancio adottate con decreti del Ministro dell'economia e delle finanze e trasmessi alla Corte dei conti entro il 28 febbraio, che sono conservate tra i residui passivi dell'anno successivo a quello di iscrizione in bilancio quando siano conseguenti: a) all'applicazione di provvedimenti legislativi pubblicati nell'ultimo quadrimestre dell'anno; b) alla riassegnazione di entrate di scopo, adottate nell'ultimo mese dell'anno; c) alla attribuzione delle risorse di fondi la cui ripartizione, tra le unità elementari di bilancio interessate, è disposta con il predetto decreto di variazione del Ministro dell'economia e delle finanze, a seguito dell'adozione di un provvedimento amministrativo che ne stabilisce la destinazione¹⁵³. Le altre risorse di parte corrente assegnate con variazioni di bilancio e non impegnate entro la chiusura dell'esercizio, costituiscono economie di bilancio, fatta eccezione per quelle assegnate per effetto di variazioni compensative apportate tra le unità elementari di bilancio relative alle competenze fisse e continuative del personale finalizzate a sanare eventuali eccedenze di spesa, purché i relativi decreti di variazione siano trasmessi alla Corte dei conti entro il 15 marzo¹⁵⁴.

Va, inoltre, ricordata l'introduzione, ad opera del d.lgs. n. 29 del 2018, dell'art. 34-*quater* relativamente alla spesa decentrata agli uffici periferici delle amministrazioni statali.

In sintesi e in conclusione, si può rilevare che, la nuova disciplina della spesa delegata, certamente innovata rispetto al precedente impianto dettato dal r.d. n. 2440 del 1923, avvicina in modo significativo l'attività di spesa cosiddetta "periferica" ai processi di programmazione e gestione propri degli organi programmatori e dei centri di responsabilità amministrativa, inserendola nei relativi processi. Se da un lato introduce elementi di flessibilità nella gestione contabile delle risorse, dall'altro impone a carico dell'amministrazione che è ordinatore primario di spesa significativi adempimenti di controllo, vigilanza e monitoraggio dell'andamento della spesa delegata. I programmi di spesa devono poi essere costantemente aggiornati, così che l'organo responsabile dell'assunzione dell'impegno e dell'emis-

¹⁵² Cfr. art. 34, comma 6, legge di contabilità.

¹⁵³ Cfr. art. 34, comma 6-*bis*, legge di contabilità.

¹⁵⁴ Cfr. art. 34, comma 6-*ter*, legge di contabilità.

sione degli ordini di accreditamento sia in grado di redigere il cronoprogramma dei pagamenti di ciascun piano.

Proseguendo nell'analisi delle fasi di gestione della spesa, possiamo ricordare che attraverso la liquidazione, in base alla verifica dei documenti e dei titoli atti a comprovare il diritto acquisito del creditore, si determina la somma certa e liquida da pagare nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto. Come titoli e documenti che attestano il diritto acquisito dai creditori sono considerati i provvedimenti di approvazione degli stati di avanzamento lavori, ove previsti, ovvero le fatture regolarmente emesse. Le citate operazioni di verifica si concludono con un atto di autorizzazione all'emissione del titolo di spesa che attesta il diritto del creditore a ricevere il pagamento.

Alla liquidazione segue l'ordinazione che consiste nella disposizione impartita, mediante i titoli di pagamento, al tesoriere dell'ente di provvedere al pagamento delle spese.

Il nostro ordinamento ha sempre contemplato diversi titoli di pagamento che tradizionalmente vengono inquadrati nelle seguenti tipologie: a) assegni a favore dei creditori¹⁵⁵; b) ordinativi o mandati diretti, individuali (qualora emessi a favore di un solo beneficiario) o collettivi (qualora a favore di più soggetti); c) aperture di credito a favore di funzionari delegati; d) pagamento mediante ruoli di spesa fissa; e) altre forme particolari di pagamento.

Va ricordato che in ragione dell'evoluzione tecnologica delle forme di pagamento, i mandati cartacei sono stati sostituiti da mandati informatici¹⁵⁶, che utilizzano il sistema informativo integrato Ragioneria generale dello Stato – Corte dei conti. Nella legge di contabilità¹⁵⁷, è stato introdotto il divieto di disporre l'utilizzo dei ruoli di spesa fissa quale mezzo di pagamento per le spese relative a fitti, censi, canoni, livelli, che ora devono essere pagate mediante mandati informatici. Inoltre, è stato previsto che il pagamento delle pensioni nonché delle competenze fisse ed accessorie al personale dello Stato deve essere effettuato mediante ordini collettivi di pagamento in-

¹⁵⁵ Si tratta di una tipologia che però non risulta abbia avuto attuazione concreta.

¹⁵⁶ Cfr. già artt. 6 e 16 d.P.R. n. 367 del 1994.

¹⁵⁷ Cfr. art. 34, commi 11 e 12, legge di contabilità, come modificati dal l.gs. n. 93 del 2016.

formatici. Infine, le altre spese di importo e scadenza fissi ed accertati devono essere pagate mediante ruoli di spesa fissi informatici.

Al fine di favorire il monitoraggio del ciclo completo delle entrate e delle spese, le amministrazioni pubbliche devono ordinare gli incassi e i pagamenti del proprio tesoriere o cassiere esclusivamente attraverso ordinativi informatici emessi secondo lo standard ordinativo informatico emanato dall'Agenzia per l'Italia digitale (AGID), per il tramite dell'infrastruttura della banca dati SIOPE (sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici)¹⁵⁸, gestita dalla Banca d'Italia nell'ambito del servizio di tesoreria statale¹⁵⁹. Le modalità con cui enti e tesorieri scambiano gli ordinativi informatici con l'infrastruttura SIOPE sono definite da apposite regole di colloquio definite congiuntamente con l'AGID e disponibili nelle sezioni dedicate al SIOPE del sito internet istituzionale del Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato.

La legge di contabilità prescrive, peraltro, che i tesorieri e i cassieri non possano accettare disposizioni di pagamento con modalità differenti da quelle descritte¹⁶⁰.

Sempre seguendo il procedimento di gestione della spesa, va ricordato come all'ordinazione segua il pagamento, con cui si realizza l'effettiva uscita della somma dalla disponibilità dello Stato e si estingue l'obbligazione pecuniaria assunta nei confronti del terzo.

Svolta la descrizione delle diverse fasi in cui passano le entrate e le spese, si può ora trattare dell'assestamento e delle variazioni di bilancio. Di entrambi si occupa l'art. 33 della legge di contabilità.

Si ricorda brevemente che l'assestamento e le variazioni si rendono necessari in quanto, successivamente all'approvazione del bilancio preventivo, si possono verificare situazioni che rendono le originarie previsioni non più rispondenti alla realtà¹⁶¹. Ciò può dipendere dal mutamento del quadro

¹⁵⁸ Art. 14, comma 8-*bis*, legge di contabilità, inserito dall'art. 1, comma 533, della legge n. 232 del 2016.

¹⁵⁹ Sul servizio di tesoreria e sulla sua connessione con il principio di unità del bilancio cfr. già A. Brancasi, *L'ordinamento contabile*, cit., 319 s.

¹⁶⁰ Cfr. art. 14, comma 8-*bis*, ultimo periodo, legge di contabilità.

¹⁶¹ Come si è visto in precedenza, nel periodo dell'unificazione nazionale, secondo la legge del 22 aprile 1869, i bilanci di previsione dello Stato erano in realtà due – il bilancio di prima previsione e il bilancio di definitiva previsione – ma la legge del 1883 abolì il bilancio definitivo di previsione, prescrivendo un bilancio unico, con la finalità di obbligare il

economico finanziario su cui era fondata la decisione del bilancio, dall'evoluzione normativa o, infine, da errori commessi all'atto della predisposizione del bilancio preventivo, stante l'impossibilità di una esatta rappresentazione di accadimenti futuri.

La legge di contabilità dispone che il Ministro dell'economia e delle finanze, entro il mese di giugno di ciascun anno, presenta un disegno di legge ai fini dell'asestamento delle previsioni di bilancio formulate a legislazione vigente, anche sulla scorta della consistenza dei residui attivi e passivi accertata in sede di rendiconto dell'esercizio scaduto il 31 dicembre precedente¹⁶², con il quale – secondo la previsione dell'art. 33, comma 3, della legge di contabilità – possono essere proposte, limitatamente all'esercizio in corso, variazioni compensative tra le dotazioni finanziarie previste a legislazione vigente, anche relative ad unità di voto diverse, restando comunque precluso l'utilizzo degli stanziamenti di conto capitale per finanziare spese correnti. La disciplina novellata accresce i margini di flessibilità in sede di asestamento poiché nella previgente disciplina le variazioni compensative potevano essere relative solo a programmi di una stessa missione.

A seguito delle modifiche intervenute¹⁶³, il Ministro dell'economia e delle finanze può provvedere, con propri decreti, alle variazioni di bilancio occorrenti per l'applicazione dei provvedimenti legislativi pubblicati successivamente alla presentazione del disegno di legge di bilancio. In tal caso deve indicare, per ciascuna unità elementare di bilancio, ai fini della gestione e della rendicontazione, le dotazioni di competenza, di cassa e in conto residui. Il Ministro dell'economia, inoltre, può provvedere alle variazioni compensative tra le dotazioni finanziarie previste a legislazione vigente anche in relazione ai provvedimenti legislativi pubblicati nei sessanta giorni precedenti alla presentazione del disegno di legge di bilancio, i cui effetti non risultino recepiti nel medesimo disegno di legge.

Governo ad essere più preciso nelle previsioni. Tuttavia, come osservava G. Caroncini, *Bilancio dello Stato* cit. 753, "(...) dalla legge stessa uscì la prescrizione della legge di asestamento del bilancio che il Governo dichiarò necessaria per le variazioni che fatti posteriori all'approvazione del bilancio richiedono di apportarvi (...)".

¹⁶² Cfr. art. 33, comma 1, legge di contabilità.

¹⁶³ Cfr. art. 33, commi 2 e 2-bis, della legge di contabilità.

Le variazioni compensative in discorso possono anche essere relative ad unità di voto diverse¹⁶⁴.

Ad ogni modo, il citato disegno di legge non può innovare la legislazione vigente posto che il carattere sostanziale attribuito alla legge di bilancio non si estende alla legge di assestamento.

Con riferimento alla valorizzata flessibilità di bilancio può essere utile rilevare come sia diversa la funzione della rimodulazione rispetto a quella della riprogrammazione¹⁶⁵: le riprogrammazioni, infatti, sono dipendenti da fattori “esogeni” rispetto al dato contabile (cronoprogramma come determinato dagli elementi sottostanti) e, quindi, di carattere tendenziale, mentre le rimodulazioni sono dipendenti da “fattori endogeni” (legati alla manovra) e quindi di natura programmatica come contributo al raggiungimento dei saldi obiettivo¹⁶⁶.

Peraltro, il d.lgs. 12 maggio 2016, n. 90, più volte citato, ha introdotto ulteriori margini di flessibilità anche nella fase gestionale del bilancio. Nella legge di contabilità, infatti, ora si prevede che, per motivate esigenze, con decreto del ministro competente¹⁶⁷, previa verifica preventiva del Ministero dell'economia e delle finanze¹⁶⁸, sono consentite rimodulazioni in termini di competenza e di cassa, comunque nel rispetto dei vincoli di spesa derivanti dagli oneri inderogabili, delle dotazioni finanziarie nell'ambito di ciascun programma del proprio stato di previsione, con esclusione dei fattori legislativi. Si stabilisce, inoltre, che con decreti direttoriali, previa verifica del Ministero dell'economia e delle finanze, ai fini del rispetto dei saldi di finanza pubblica, possano essere disposte variazioni compensative, in termini di competenza e di cassa, nell'ambito degli stanziamenti di spesa di ciascu-

¹⁶⁴ Cfr. art. 33, comma 3, legge di contabilità.

¹⁶⁵ Cfr. E. Brandolini, V. Zambardi, *La contabilità pubblica*, cit., 134.

¹⁶⁶ Nella previsione attuale dell'art. 23, comma 3, le modulazioni dei cosiddetti “fattori legislativi”, di natura “verticale” e “orizzontale” sono trattate nella lettera a), mentre nella successiva lettera b) (rimasta immutata) si continua a rappresentare lo strumento per finalizzare le riprogrammazioni, i rifinanziamenti e i definanziamenti delle varie tipologie di leggi di cui ai predetti cosiddetti fattori legislativi, al raggiungimento degli obiettivi programmatici. Cfr. MEF – RGS, Circolare n. 30 del 21 dicembre 2016, sull'attuazione dei decreti legislativi 12 maggio 2016, n. 90 e n. 93, pari data, con riferimento agli strumenti di flessibilità di bilancio.

¹⁶⁷ Prima era il Ministro dell'economia.

¹⁶⁸ Cfr. commi 4 e 4-bis dell'art. 33, come modificati dall'art. 5 del d.lgs. n. 90 del 2016.

na azione. Resta ferma l'esclusione dei fattori legislativi e la preclusione di utilizzo degli stanziamenti di spesa in conto capitale per finanziare spese correnti¹⁶⁹.

¹⁶⁹ Ulteriori variazioni compensative sono contemplate nei commi da 4-*ter* a 4-*quinqüies*, dell'art. 33 della legge di contabilità.

CAPITOLO VIII

*Monica Bergo** - *Marcello Cecchetti***

LA RENDICONTAZIONE***

SOMMARIO: 1. Premessa di metodo. – 2. Il rendiconto generale dello Stato. – 2.1. Il pensiero di Salvatore Buscema sulla rendicontazione. – 2.2. Il rendiconto generale dello Stato “oggi”. – 2.2.1. Il conto del bilancio. – 2.2.2. Il conto del patrimonio. – 2.2.3. La contabilità economica e il *budget* dei costi. – 2.3. La contabilità *accrual* e il rendiconto generale dello Stato “domani”. – 3. Il rendiconto delle Regioni. – 4. La parificazione del rendiconto generale dello Stato. – 4.1. Il pensiero di Salvatore Buscema sulla parificazione dei rendiconti. – 4.2. La parifica del rendiconto generale dello Stato “oggi” e le prospettive *de iure condendo*. – 5. La parifica del rendiconto delle Regioni. – 6. Qualche considerazione di sintesi.

1. *Premessa di metodo*

Considerato che l’originario Trattato di contabilità pubblica di Salvatore Buscema non conteneva un capitolo dedicato alla rendicontazione, si è ritenuto di costruire il presente capitolo, inevitabilmente dedicato alla ricostruzione e alla disamina delle discipline attualmente in vigore che regolano gli istituti del rendiconto dello Stato e del rendiconto delle Regioni, assieme ai relativi procedimenti di parificazione intestati alla Corte dei conti, sul fondamento di alcuni passaggi più significativi (anche testualmente riprodotti) del pensiero dell’Autore su questi temi, che ne rivelano, al contempo, profondità, lungimiranza e perdurante attualità.

* Professoressa associata di Diritto costituzionale e pubblico nel Dipartimento di Giurisprudenza dell’Università degli Studi di Modena e Reggio Emilia.

** professore ordinario di Diritto costituzionale e pubblico nel Dipartimento di Giurisprudenza dell’Università degli Studi di Sassari.

*** Il presente capitolo è il frutto della riflessione e della elaborazione condivisa dei due autori. A Monica Bergo può essere attribuita la materiale redazione dei paragrafi da 1 a 4.2; a Marcello Cecchetti quella dei paragrafi 5 e 6.

Il presente capitolo è il frutto della riflessione e della elaborazione condivisa dei due autori. A Monica Bergo può essere attribuita la materiale redazione dei paragrafi da 1 a 4.2; a Marcello Cecchetti quella dei paragrafi 5 e 6.

2. Il rendiconto generale dello Stato

2.1. Il pensiero di Salvatore Buscema sulla rendicontazione

Per una trattazione compiuta del tema della rendicontazione, è imprescindibile partire dal pensiero di Salvatore Buscema¹, secondo il quale il rendiconto è uno strumento che si inquadra in un sistema di controllo, e adempie alla funzione del rendimento dei conti, alla fine di un dato ciclo operativo, essendo compilato da parte della persona od organo autorizzato a gestire, e rivolto alla persona od organo che ha la potestà di conoscere ed approvare i risultati stessi.

Il Professore distingueva il rendiconto, anzitutto, in generale o parziale, a seconda che si riferisca a tutta l'azienda ovvero a un settore semplicemente; ancora, in patrimoniale e finanziario, a seconda che esso prenda le mosse dalla situazione patrimoniale all'inizio dell'esercizio (inventario) ovvero dal bilancio preventivo finanziario, per dimostrare alla fine dell'esercizio quali siano stati, rispettivamente, gli effetti della gestione sul patrimonio ovvero i risultati effettivi rispetto alle congetture o previsioni iniziali. Questa distinzione, che deriva da una diversa strutturazione aziendale, ha notevole importanza, in quanto la funzione di resa dei conti è esercitata, nelle imprese, dal rendiconto patrimoniale, cui viene dato in pratica il nome di bilancio, mentre la funzione medesima nelle aziende pubbliche di erogazione è esercitata dal rendiconto finanziario.

La differenza fra i due tipi di rendiconto, o bilancio consuntivo, può essere così sintetizzata: a) il rendiconto patrimoniale riguarda la complessiva situazione finale di tutti gli elementi del patrimonio, che, posta a confronto con i risultati del periodo precedente, dà ragione degli effetti della gestione

¹ Cfr. S. Buscema, *Trattato di contabilità pubblica*, Vol. I – *Principi generali*, Milano, 1979, in part. 224 ss., 251 ss. e 435 ss.

nel periodo amministrativo considerato, mentre il rendiconto finanziario si limita a confrontare i risultati della gestione solamente sotto l'aspetto finanziario, vincolato al preventivo della medesima specie; b) il rendiconto patrimoniale, essendo sottratto a qualsiasi vincolo per l'espletamento dei singoli atti di gestione, si basa sulla valutazione dell'intero patrimonio alla fine dell'esercizio o della gestione, mentre il rendiconto finanziario prescinde da qualsiasi valutazione, basandosi esclusivamente sulla comparazione fra i dati degli stanziamenti contenuti nel preventivo e quelli risultanti effettivamente alla fine dell'esercizio; c) il rendiconto patrimoniale ha maggiore importanza nelle imprese, mentre quello finanziario può essere adoperato solamente nelle aziende di erogazione; talché in pratica viene assunto ad indice della bontà della gestione, il primo per le imprese ed il secondo per le aziende pubbliche di erogazione, e ciò nonostante che in queste ultime venga anche compilato un rendiconto patrimoniale (anche se non sempre posto a base dei rapporti interorganici).

Per il contenuto del rendiconto, oltre alla distinzione già esaminata fra patrimoniale e finanziario, occorre aver riguardo alla natura delle aziende.

Il rendiconto patrimoniale nelle imprese e nelle aziende privatistiche in genere – noto comunemente col nome di bilancio, quantunque secondo la dottrina contabile il rendiconto comprenda oltre al documento puramente contabile anche le relazioni illustrative dei dati in esso racchiusi – ha un contenuto che rispecchia sia la struttura aziendale e sia la natura dell'azienda stessa. Così, dal punto di vista della struttura o forma aziendale il contenuto del rendiconto è diverso a seconda che l'azienda abbia una delle forme di società prevista dal c.c. ovvero sia individuale. Per le società per azioni, il bilancio deve contenere le poste elencate nell'art. 2424 c.c., tenendo presente tuttavia che non tutte sono egualmente necessarie; in relazione alla forma societaria sono essenziali, nella parte passiva: il capitale sociale, la riserva legale, le riserve statutarie. Sui bilanci delle società per azioni sono modellati quelli delle società a responsabilità limitata (art. 2491 c.c.) e quelli delle imprese cooperative (art. 2516 c.c.).

Riteneva Salvatore Buscema che la differenza più notevole, quanto al contenuto dei bilanci, si abbia in relazione alla natura dell'azienda, in quanto il processo produttivo varia, appunto, secondo l'attività svolta da ciascun tipo di azienda.

Nelle aziende pubbliche, il rendimento dei conti ha una struttura del

tutto diversa da quella delle aziende privatistiche. Questa profonda diversità è dovuta al fatto che, mentre nelle aziende privatistiche la esistenza di proprietari – dell'intero patrimonio o di una quota ideale – rende possibile un serio rendimento di conto che ha riguardo soprattutto ai risultati economici conseguiti e permette, nello stesso tempo, una gestione svincolata da continui controlli e perciò più responsabile, nelle aziende pubbliche, mancando tale presupposto – in quanto i proprietari sarebbero addirittura tutti i cittadini, o, se si vuole tutti i contribuenti – è d'uopo l'adozione di un sistema che, vincolando la gestione, pur riducendo ad un ruolo meno interessante il rendimento dei conti, dovrebbe garantire la retta amministrazione del pubblico denaro nell'interesse generale. Si spiega, così, perché nelle aziende pubbliche assuma una notevole rilevanza il rendiconto finanziario, in quanto pone a confronto le realizzazioni rispetto ai compiti assegnati agli organi amministrativi, e nello stesso tempo non attiri soverchia attenzione il rendiconto patrimoniale, anch'esso compilato, sia pure con criteri del tutto diversi da quelli adottati nelle aziende private. Va, peraltro, tenuto presente che la profonda evoluzione delle forme di intervento, dello Stato e degli altri enti pubblici, nell'economia, rende sempre meno sufficiente il bilancio finanziario per giudicare la concretizzazione degli interventi e gli effetti dei medesimi; sicché, si fa sempre più manifesta l'esigenza della utilizzazione del conto patrimoniale (opportunamente ristrutturato) come strumento di valutazione dell'attività e di controllo nei rapporti interorganici.

Nel sistema dei bilanci finanziari, il rendiconto assume il significato di confronto fra le previsioni ed i risultati definitivi della gestione. Da questo confronto scaturiscono situazioni giuridiche diverse a seconda che si tratti di un bilancio finanziario di competenza, di cassa o misto.

Nella ipotesi di un bilancio di competenza, il rendiconto assume notevole importanza, in quanto con esso l'organo di gestione rende conto e dà dimostrazione all'organo volitivo dei risultati della gestione per ciascuna unità del bilancio in relazione alle autorizzazioni a suo tempo ricevute. Infatti, tale rendiconto contiene, per l'entrata: le previsioni iniziali per ogni singola unità elementare del bilancio, le variazioni in più o in meno a tali previsioni debitamente autorizzate dall'organo volitivo e quindi le previsioni definitive; segue, poi, la dimostrazione degli accertamenti per ogni voce del bilancio, nonché delle somme riscosse e di quelle rimaste da riscuotere alla fine dell'esercizio (residui attivi). Viene, quindi, messo in evidenza il

miglioramento o il peggioramento fra i risultati finali della gestione e le previsioni definitive.

Un contenuto pressoché analogo ha il rendiconto per le uscite. Infatti, esso contiene, oltre alle previsioni iniziali e definitive a seguito delle variazioni debitamente autorizzate, anche: gli impegni delle spese di competenza, i pagamenti relativi, nonché le somme rimaste da pagare alla fine dell'esercizio (residui passivi) e, quindi, il miglioramento o il peggioramento fra i risultati finali e le previsioni definitive.

Nel sistema di bilancio di competenza, oltre alla gestione della competenza, vi è anche la gestione dei residui. Quantunque si tratti di operazioni che traggono la loro origine da esercizi precedenti, non può disconoscersi la loro rilevanza ai fini finanziari ed economici dell'ente. Infatti, anche per i residui vi può essere un miglioramento e un peggioramento nel corso dell'esercizio e ciò a prescindere dall'ammontare dei residui che alla fine di un dato esercizio si aggiunge a quello degli esercizi precedenti.

Nella ipotesi di un bilancio di cassa, molto più semplice appare la compilazione del rendiconto, trattandosi semplicemente di mettere a confronto le previsioni – iniziali e definitive – con i risultati della gestione e cioè con le riscossioni e i pagamenti.

Nella ipotesi di un bilancio di competenza misto, il rendiconto presenta la medesima struttura di quello di competenza puro per quanto riguarda le entrate e le spese di competenza, ma occorre a ciò aggiungere la dimostrazione della gestione dei residui assunti qui nel conto della competenza.

Per ogni voce di residui attivi, il rendiconto dà la dimostrazione della consistenza dei residui all'inizio dell'esercizio, delle variazioni in più o in meno per riaccertamenti e della consistenza alla fine dell'esercizio.

Da tener presente che il fondo di cassa all'inizio dell'esercizio viene considerato come residuo attivo. Analoga dimostrazione viene fornita per i residui passivi, per cui vengono esposti i residui all'inizio dell'esercizio, le variazioni in più o in meno per reimpiegni, i pagamenti in conto di tali residui e quindi il miglioramento o peggioramento rispetto ai residui previsti all'inizio dell'esercizio.

La rendicontazione – intesa come fondamentale esigenza di obbligare chi gestisce a rendere conto periodicamente dell'attività svolta – è certamente più nota per gli aspetti finanziari, ma si applica anche per la gestione

patrimoniale. Il documento contabile preso a base di questa rendicontazione globale è il conto del patrimonio.

In questo documento viene rappresentata la consistenza degli elementi del patrimonio all'inizio dell'esercizio e le variazioni che per ciascun elemento si siano verificate nel corso dell'esercizio per effetto della gestione.

Come è noto, per gli enti pubblici, la rendicontazione – strumento fondamentale nel sistema delle garanzie obiettive [e da intendere come vero e proprio dovere pubblico, al quale è soggetto chiunque sia investito di una pubblica funzione ovvero espliciti attività di gestione di denaro pubblico²] – assume due aspetti: politico-amministrativo e giurisdizionale. Occorre, quindi, esaminare come questi due aspetti si realizzano per la rendicontazione patrimoniale.

Sotto il profilo politico-amministrativo, la rendicontazione patrimoniale ha lo scopo di accertare la corrispondenza fra la gestione del patrimonio effettuata nell'esercizio considerato e l'indirizzo politico a suo tempo deliberato dal massimo organo dell'ente. Infatti, mancando per la gestione patrimoniale una preventiva autorizzazione – come avviene, invece, per la gestione finanziaria – il raffronto in sede consuntiva non può essere fatto che con l'indirizzo politico generale. La lacunosità di quest'ultimo, per la gestione patrimoniale, può indurre ad un rilassamento e conseguente svuotamento del contenuto della rendicontazione patrimoniale.

In concreto, l'ordinamento giuridico prevede che, nell'ambito di ciascun ente, venga compilato il conto patrimoniale, il quale si inserisce nei rapporti interorganici in una posizione formalmente analoga a quella del bilancio finanziario.

L'aspetto giurisdizionale della rendicontazione patrimoniale trova il suo fondamento nella necessità di predisporre, nell'interesse obiettivo della collettività, uno strumento giuridico integratore del sistema dei controlli politici e amministrativi³.

² Così S. Buscema, *La giurisdizione contabile*, Milano, 1969, 135.

³ Cfr., ancora, S. Buscema, *op. ult. cit.*, là dove l'A. afferma che la peculiarità della giurisdizione contabile risiede anche nella sua integrazione con il controllo e, citando G. Mofa, *La Corte dei conti del Regno d'Italia*, Milano, 1939, 129, ricorda che «la forma giudiziaria rappresent[a], in ogni tempo, la più idonea ed efficace garanzia del controllo del pubblico denaro».

Occorre, anzitutto precisare che l'accertamento giurisdizionale della correttezza di gestione dei singoli agenti, che hanno avuto la disponibilità di beni (e relativi frutti) di pertinenza dello Stato o di altro ente pubblico, avviene da un'angolazione diversa rispetto alla gestione vista nei rapporti interorganici. Infatti, in questa sede deve essere accertato – con uno strumento che, per offrire il massimo di garanzie obiettive, deve essere giurisdizionale – che il rapporto fra agente contabile ed ente pubblico si sia svolto costantemente con la osservanza di tutte le regole di gestione e della normativa vigente.

Questo accertamento giurisdizionale – detto comunemente «giudizio di conto» – è disciplinato unitariamente per il «maneggio del pubblico denaro» e per la «custodia dei valori e materie di proprietà dell'ente pubblico». Nel primo caso i conti giudiziali sono detti «a denaro», mentre nel secondo caso i conti stessi sono detti «a materia». I primi sono collegati con la gestione finanziaria e trovano uno sbocco comune, in sede consuntiva, nel conto del bilancio; avvertendo, peraltro, che vi sono conti giudiziali che restano fuori da tale collegamento, in quanto si riferiscono a movimenti di denaro autonomi rispetto al bilancio. I secondi sono collegati con la gestione patrimoniale e trovano naturale convergenza nel conto del patrimonio.

Il raccordo fra conti giudiziali e rendiconto generale – sia per l'aspetto finanziario che per quello patrimoniale – è stato trascurato per un complesso di cause, la principale delle quali potrebbe essere costituita dalla complessità del fenomeno e dalla conseguente difficoltà di realizzare una quadratura, che per essere significativa dovrebbe avvenire con assoluta tempestività⁴. La conseguenza naturale di tale trascuratezza è costituita dal rilassamento nella vigilanza sull'effettiva resa dei conti giudiziali. Il fenomeno è macroscopico per i «conti a materia», ma è rilevante anche per quelli a denaro.

D'altra parte, per i conti a materia, esiste anche qualche incertezza sulla loro applicabilità a tutti gli elementi di ciascun patrimonio pubblico. Infatti, l'art. 44, 1° comma, del tu. delle leggi sulla Corte dei conti approvato con r.d. 12 luglio 1934, n. 1214 – che riproduce il testo del 1° comma

⁴ Da rilevare, altresì, la trascuratezza delle amministrazioni nel censimento degli agenti contabili e i ritardi con cui vengono inseriti i dati nel sistema informativo. L'utilizzazione di adeguati sistemi informatici integrati potrebbe sopperire in parte a queste problematiche.

dell'art. 33 della legge 14 agosto 1862, n. 800 – prescrive la resa del conto giudiziale per le «materie di proprietà dello Stato». Questa espressione può essere intesa con due significati alquanto diversi. In senso restrittivo si può intendere per «materie» da custodire soltanto le cose mobili, avute in carico dall'agente contabile, in attesa della effettiva utilizzazione su disposizioni degli organi competenti. In base a questa interpretazione restrittiva resterebbero fuori dall'obbligo della resa del conto giudiziale, non soltanto i beni immobili, ma anche i beni mobili che – come quelli industriali – si hanno in carico per la loro trasformazione od utilizzazione, nonché gli altri beni che non comportano una semplice custodia (come le azioni di società).

In senso più ampio, alla espressione «materie» si può dare il significato che comprende tutti i beni mobili – che non siano denaro o valori, per i quali esiste già l'obbligo della resa del conto giudiziale – nonché i frutti dei beni immobili per i quali sorge l'obbligo della presa in carico dal momento della loro maturazione.

Soltanto con questa interpretazione viene conservato alla giurisdizione contabile il suo valore di strumento di garanzia obiettiva di correttezza, senza la creazione di vuoti inammissibili e pericolosi per gli inalienabili interessi della collettività nazionale e delle sue articolazioni.

2.2. Il rendiconto generale dello Stato "oggi"

La disciplina vigente del rendiconto generale dello Stato è contenuta nel Capo III della legge 31 dicembre 2009, n. 196 «Legge di contabilità e finanza pubblica» (artt. 35-38-*septies*), successivamente modificata e integrata dal d.lgs. 12 maggio 2016, n. 90 «Completamento della riforma della struttura del bilancio dello Stato, in attuazione dell'articolo 40, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, articolo 40, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196», dal d.lgs. 12 maggio 2016, n. 93 «Riordino della disciplina per la gestione del bilancio e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa, in attuazione dell'articolo 42, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196» e dal d.lgs. 16 marzo 2018, n. 29 «Disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 12 maggio 2016, n. 93 recante riordino della disciplina per la gestione del bilancio e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa, in attuazione dell'articolo 42, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196».

Il rendiconto generale dello Stato – a differenza del bilancio, che ha carattere preventivo – pone a confronto le previsioni di entrata e di spesa con quanto effettivamente realizzato, mettendo in luce le entrate non ancora percepite (residui attivi) e le spese rimaste da pagare (residui passivi).

In forza della sua natura sia finanziaria che patrimoniale, il rendiconto dimostra e riassume i risultati finanziari e patrimoniali della gestione realizzata dalle amministrazioni dello Stato nell'anno precedente a quello in cui il rendiconto stesso è predisposto.

Articolato in missioni e programmi, si compone di due parti: il conto del bilancio e il conto generale del patrimonio, i cui rispettivi contenuti sono individuati dall'art. 36 della legge n. 196 del 2009. Il conto del bilancio contiene la dimostrazione dei risultati conseguiti, attraverso il raffronto tra le previsioni contenute nel bilancio (di previsione) e gli accertamenti, gli impegni, le riscossioni e i pagamenti relativi all'esercizio scaduto. Il conto generale del patrimonio espone la consistenza delle attività e delle passività dello Stato all'inizio e alla fine dell'esercizio.

Quanto al procedimento di formazione del rendiconto generale dello Stato, ai sensi dell'art. 35 della legge n. 196 del 2009, la presentazione del rendiconto generale relativo all'esercizio scaduto il 31 dicembre dell'anno precedente avviene ad opera del Ministro dell'Economia e delle Finanze, che lo presenta alle Camere entro il mese di giugno.

Più precisamente, al termine dell'anno finanziario, ciascun Ministero, per cura del Direttore del competente Ufficio centrale del bilancio, compila il conto del bilancio e il conto del patrimonio relativi alla propria amministrazione (art. 37, comma 1). Detti conti sono trasmessi al Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, entro il 30 aprile dell'anno successivo. Quindi, entro il 31 maggio seguente, il Ministro dell'Economia e delle Finanze, per cura del Ragioniere Generale dello Stato, trasmette il rendiconto alla Corte dei conti per il giudizio di parificazione (art. 37, comma 2). Come si vedrà *infra*, tale giudizio è volto ad accertare la conformità dei risultati del rendiconto generale alle previsioni della legge di bilancio e delle sue eventuali successive variazioni.

Ai sensi degli artt. 39 e 40 del regio decreto 1214 del 1934, infatti, la Corte dei conti, a sezioni riunite, con le formalità della giurisdizione contenziosa e con l'intervento, dunque, del Procuratore generale, verifica il

rendiconto generale dello Stato e ne confronta i risultati, tanto per le entrate, quanto per le spese, ponendoli a raffronto con le leggi di bilancio. A tal fine la Corte, nell'ambito del giudizio di parificazione (su cui, *infra*, par. 4.2), effettua i necessari riscontri con i conti riassuntivi periodici rilevati attraverso il sistema informativo integrato dalla Ragioneria Generale dello Stato-Corte dei conti (c.d. "verifiche di conformità")⁵.

Alla decisione di parifica è allegata una relazione nella quale la Corte, oltre a richiamare le ragioni per le quali ha apposto con riserva il suo visto a mandati o ad altri atti in sede di controllo preventivo di legittimità⁶, esprime le proprie osservazioni sugli andamenti complessivi della gestione, anche con riferimento al rispetto dei parametri stabiliti in sede europea, proponendo le variazioni o le riforme che ritiene opportune per il perfezionamento delle leggi o dei regolamenti sull'amministrazione e sui conti del pubblico denaro (art. 41 del r.d. n. 1214 del 1934).

A seguito della decisione di parifica, la Corte dei conti trasmette il rendiconto generale al Ministero dell'Economia e delle Finanze, il quale – a sua volta – entro il 30 giugno, previa deliberazione del Consiglio dei ministri, presenta alle Camere il disegno di legge di rendiconto generale dello Stato per la sua definitiva approvazione (art. 38). In questo modo il Governo adempie all'obbligo costituzionale, previsto dall'art. 81 Cost., di rendere conto al Parlamento dei risultati della propria gestione.

Il disegno di legge è corredato di una nota preliminare generale e di una

⁵ A partire dall'esercizio finanziario 2013, in ossequio a quanto previsto dal Codice dell'Amministrazione Digitale (d.lgs. 7 marzo 2005, n. 82), il rendiconto generale dello Stato viene prodotto esclusivamente in formato digitale, mediante l'utilizzo di un apposito applicativo informatico (RenDe) sviluppato dalla Ragioneria Generale dello Stato, di intesa con la Corte dei conti. Il primo Rendiconto dematerializzato, relativo all'esercizio finanziario 2012, ha affiancato in via sperimentale il tradizionale formato cartaceo.

⁶ Il controllo preventivo di legittimità sugli atti è una delle funzioni più tradizionali svolte dalla Corte dei conti, secondo l'attribuzione costituzionalmente prevista dall'art. 100 Cost. e disciplinata in origine dall'art. 25 del r.d. n. 1214 del 1934, t.u. delle leggi sulla Corte dei conti, oggi sensibilmente modificato e integrato dalla disciplina di cui alla legge n. 20 del 1994. In proposito, *ex multis*, si vedano M. Orefice, *Manuale di contabilità pubblica*, Molfetta, 2020, 175-185, nonché D. Bolognino, *Manuale di contabilità di Stato*, Bari, 2019, 234-235. Per l'interazione del controllo preventivo di legittimità con l'efficacia del provvedimento amministrativo, si v. G. F. Ferrari, E. Madeo, *Manuale di contabilità pubblica*, Milano, 2019, 214-216.

nota integrativa per ciascuna amministrazione che, per le entrate, «espone le risultanze della gestione», mentre, per la parte relativa alla spesa, «è articolata per missioni e programmi in coerenza con le indicazioni contenute nella nota integrativa al bilancio di previsione di cui all'articolo 21, comma 11, lettera a)» (art. 35, comma 2, della legge n. 196 del 2009).

La nota integrativa al rendiconto, in precedenza composta da due sezioni, è stata modificata dal d.lgs. n. 90 del 2016, ai sensi del quale essa indica per ciascun programma e con riferimento alle azioni collegate agli stessi «i risultati finanziari per categorie economiche di spesa, motivando gli eventuali scostamenti tra le previsioni iniziali di spesa e quelle finali indicate nel rendiconto generale dello Stato tenuto conto dei principali fatti di gestione intervenuti nel corso dell'esercizio». Particolarmente importanti sono altresì le valutazioni sul grado di realizzazione degli obiettivi rispetto a quelli programmati, dovendo la nota integrativa indicare le cause di eventuali scostamenti rispetto a quanto previsto, fornendo adeguata motivazione anche in considerazione dell'evoluzione del quadro socio-economico.

Il Parlamento, dopo aver esaminato e controllato il rendiconto presentato (art. 119 del Regolamento della Camera), lo approva con legge, rendendo i risultati della gestione intangibili e non più modificabili, ai sensi dell'art. 150 della legge di contabilità⁷.

Al rendiconto generale sono allegati:

- un documento conoscitivo, in cui sono illustrati i risultati economici per ciascun Ministero. I costi sostenuti sono rappresentati in base al piano dei conti, distinti per programmi e centri di costo. Per il collegamento tra i risultati economici e la gestione finanziaria è redatto il prospetto di riconciliazione (art. 36, comma 5, della legge n. 196 del 2009);
- un documento che illustra i risultati delle spese relative ai programmi che hanno natura o contenuti ambientali (protezione e tutela dell'ambiente), c.d. "ecorendiconto" (art. 36, comma 6, della legge n. 196 del 2009);
- a partire dal 1° gennaio 2017, è prevista l'allegazione anche delle <indi-

⁷ Cfr. S. Buscema, *Trattato di contabilità pubblica*, vol. II – *La contabilità dello Stato*, Milano, 1981, 766 ss., nonché 806, là dove l'A. qualifica il rendiconto quale «atto di esibizione documentale della gestione già effettuata», sicché un voto negativo da parte del Parlamento comporta effetti politici in termini di disapprovazione dell'operato del Governo, ma «non può porre nel nulla gli effetti della gestione».

cazioni quantitative circa l'intermediazione operata dalla tesoreria dello Stato sulle somme erogate dal bilancio statale» (art. 47-*bis*, legge n. 196 del 2009).

Ai fini della redazione del Rendiconto generale, il Ministero dell'Economia e delle Finanze predispone ogni anno una circolare per fornire alle amministrazioni le istruzioni per la sua presentazione⁸.

2.2.1. *Il conto del bilancio*

L'esposizione dettagliata delle risultanze della gestione è fornita dal conto del bilancio, costituito dal conto consuntivo dell'entrata e, per la parte di spesa, dal conto consuntivo relativo a ciascun Ministero. In linea con la struttura del bilancio, il conto consuntivo finanziario della spesa espone i dati di bilancio secondo l'articolazione per missioni e programmi.

Ai sensi dell'art. 36, comma 2, della legge n. 196 del 2009, «*Il conto del bilancio, in relazione alla classificazione del bilancio, comprende:*

- a) le entrate di competenza dell'anno, accertate ai sensi dell'articolo 21-bis, versate e rimaste da versare;*
- b) le spese di competenza dell'anno, impegnate, pagate o rimaste da pagare;*
- c) la gestione dei residui attivi e passivi degli esercizi anteriori;*
- d) le somme versate in tesoreria e quelle pagate per ciascuna unità elementare di bilancio, ai fini della gestione e della rendicontazione, del bilancio distintamente in conto competenza e in conto residui;*
- e) il conto totale dei residui attivi e passivi che si tramandano all'esercizio successivo».*

Per ciascun programma vengono esposti i risultati relativi alla gestione dei residui, alla gestione di competenza e alla gestione di cassa.

La gestione di competenza evidenzia l'entità complessiva degli accertamenti di entrata e degli impegni di spesa effettuati nel corso dell'esercizio finanziario.

La gestione di cassa evidenzia, per la parte di entrata, le somme riscosse e versate nella tesoreria dello Stato, nonché quelle rimaste da versare; per la parte di spesa, individua i pagamenti compiuti dalle amministrazioni statali nonché le spese ancora da pagare. Nella gestione dei residui vengono regi-

⁸ Da ultimo, si v. la circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze, 14 maggio 2024, n. 23 [Rilevazioni previste dal titolo V del d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165. Istruzioni in materia di Relazione allegata al Conto Annuale (anno 2023) e Monitoraggio anno 2024].

strate le operazioni di incasso e di pagamento effettuate in relazione ai residui (rispettivamente, attivi e passivi) risultanti dagli esercizi precedenti.

Il conto del bilancio, inoltre, contiene il conto totale dei residui attivi e passivi che si tramandano all'esercizio successivo.

2.2.2. *Il conto del patrimonio*

Il conto generale del patrimonio è il documento contabile che fornisce annualmente la situazione patrimoniale dello Stato, quale risulta alla chiusura dell'esercizio.

Ai sensi dell'art. 36, comma 3, della legge n. 196 del 2009, «*Il conto generale del patrimonio comprende:*

- a) le attività e le passività finanziarie e patrimoniali con le relative variazioni prodottesi durante l'esercizio di riferimento;*
- b) la dimostrazione dei vari punti di concordanza tra la contabilità del bilancio e quella patrimoniale».*

La Sezione I contiene la classificazione patrimoniale degli elementi attivi e passivi, definiti in modo che possano raccordarsi con il sistema di contabilità nazionale (SEC 95⁹ e SEC 2010¹⁰).

⁹ La disciplina di contabilità e finanza pubblica in Italia è da ultimo recata dalla legge 7 aprile 2011, n. 39, che ha riformato la legge n. 196 del 2009, al fine di armonizzare e allineare il sistema nazionale delle decisioni di bilancio – e, in particolare, i contenuti e la tempistica di esame dei principali documenti contabili – alle nuove regole adottate dall'Unione europea in materia di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri. La legge n. 39 del 2011, in questa prospettiva, è volta anzitutto a disciplinare i rapporti con l'Unione europea in materia di finanza pubblica, inserendo a tal fine, tra i principi fondamentali della legge n. 196 del 2009, quello della coerenza della programmazione finanziaria delle amministrazioni pubbliche con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione europea. A seguito della crisi economica e finanziaria del 2007, infatti, l'Ue ha introdotto nuove regole e procedure di sorveglianza economica, che, oltre ad assicurare la stabilità e prevenire gli squilibri macroeconomici, sono volte a favorire la crescita e la competitività, in conformità con la strategia Europa 2020 per una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva. In tale ambito, al fine di assicurare il coordinamento *ex ante* delle politiche economiche e di bilancio degli Stati membri, ha preso avvio il c.d. "semestre europeo", in base al quale la sorveglianza multilaterale dei bilanci nazionali si articola in una serie di fasi che prevedono, fra l'altro, la presentazione contestuale – entro il 30 aprile di ciascun anno – da parte degli Stati membri, dei programmi di stabilità e di convergenza (PSC) e dei programmi nazionali di riforma (PNR), i quali divengono i principali documenti della programmazione economico-finanziaria dei singoli Stati.

¹⁰ A partire da settembre 2014, con la pubblicazione di una nuova versione dei conti nazionali, viene adottato dagli Stati membri dell'Unione europea il nuovo sistema europeo

Le attività si distinguono in tre categorie di primo livello:

- a) Attività finanziarie: ossia attività economiche comprendenti i mezzi di pagamento, gli strumenti finanziari e le attività economiche aventi natura simile agli strumenti finanziari;
- b) Attività non finanziarie prodotte: ossia attività economiche ottenute quale prodotto dei processi di produzione. Esse comprendono beni materiali e immateriali prodotti, beni mobili di valore culturale, biblioteche e archivi;
- c) Attività non finanziarie non prodotte: ossia attività economiche non ottenute tramite processi di produzione e comprendono beni materiali quali terreni, giacimenti, risorse biologiche non coltivate, distinte a loro volta in successivi livelli di ordine analitico inferiore.

La Sezione II illustra gli elementi di raccordo tra i dati patrimoniali e quelli del bilancio, mostrando l'incidenza dei risultati della gestione di bilancio sulle componenti patrimoniali attive e passive. La struttura della Sezione II tiene conto, in particolare, dell'articolazione del bilancio dello Stato sinora adottata, e cioè l'articolazione per unità previsionali di base, nonché della classificazione delle spese per funzioni-obiettivo corrispondenti, al livello di maggior dettaglio, con le missioni istituzionali perseguite da ciascuna amministrazione. In tale sezione si determina altresì l'ammontare dell'entrata netta e quello della spesa netta, corrispondenti al beneficio o alla perdita apportati dalla gestione di competenza del bilancio al patrimonio.

dei conti nazionali e regionali – SEC 2010 – in sostituzione del SEC 95. Il nuovo sistema, definito nel Regolamento Ue n. 549/2013 pubblicato il 26 giugno 2013, è il risultato di una stretta collaborazione fra l'Ufficio statistico della Commissione (Eurostat) e i contabili nazionali degli Stati membri. Il SEC 2010 definisce i principi e i metodi di Contabilità nazionale a livello europeo. Fissa in maniera sistematica e dettagliata il modo in cui si misurano le grandezze che descrivono il funzionamento di una economia, in accordo con le linee guida internazionali stabilite nel Sistema dei conti nazionali delle Nazioni Unite (2008 SNA). Rispetto alla precedente versione del 1995 (in vigore dal 1999), il SEC 2010 presenta alcune importanti differenze in relazione sia all'ambito di applicazione sia ai concetti. Il nuovo sistema riflette, infatti, gli sviluppi e i progressi metodologici conseguiti nella misurazione delle economie moderne che si sono consolidati a livello internazionale e, allo stesso tempo, viene incontro alle esigenze degli utilizzatori, migliorando in alcuni casi la tempestività nella diffusione dei risultati.

A ciò si aggiungono la classificazione delle attività e passività per Ministeri, le tabelle, gli altri allegati e appendici del conto generale. Infine, il conto generale del patrimonio si compone della “nota preliminare”, contenente una serie di tavole analitiche e riassuntive delle attività e passività patrimoniali dello Stato, nonché di alcune rappresentazioni grafiche che ne evidenziano l’evoluzione della sostanza patrimoniale.

2.2.3. La contabilità economica e il budget dei costi

Il bilancio dello Stato è di tipo finanziario, nel senso che registra essenzialmente movimenti di denaro in entrata e in uscita. I criteri di formazione delle previsioni di entrata e di spesa possono essere di competenza giuridica, oppure di cassa, in relazione al momento in cui avviene la rilevazione contabile della dimensione finanziaria della gestione, a seconda, cioè, che l’entrata o l’uscita del denaro sia rilevata in corrispondenza, rispettivamente, della costituzione o della estinzione della corrispondente obbligazione pecuniaria.

In senso alternativo e complementare a questo criterio di valutazione della gestione, si pone il criterio essenzialmente economico, volto a comprendere se la gestione si svolge in modo efficace ed efficiente, e rispetto al quale, pertanto, rilevano non tanto le entrate e le uscite delle diverse missioni pubbliche, quanto piuttosto i ricavi e i costi da esse generati. I ricavi e i costi, in quanto aspetti del divenire economico della gestione, identificano oggetti diversi dalle grandezze finanziarie rappresentate dalle entrate e dalle spese.

Pur essendo espressi in valori monetari, infatti, il loro oggetto non è soltanto lo scambio monetario ma, più in generale, l’utilizzazione di risorse di natura diversa, che non si identificano sempre e comunque con il denaro.

Dalla differenza di approccio conseguono possibili disallineamenti tra le rilevazioni della contabilità finanziaria e quelle della contabilità economica. Innanzitutto, sotto il profilo temporale, poiché il criterio della competenza economica, utilizzato per la contabilità economica, registra il valore delle risorse utilizzate o da utilizzare nell’unità temporale presa in considerazione, mentre quello della competenza giuridica o della cassa indica l’impiego delle sole risorse finanziarie a prescindere dall’utilizzo delle corrispondenti risorse economiche.

Il criterio della competenza economica è utilizzato nell’ambito degli

schemi di contabilità nazionale previsti dal legislatore europeo, in base alle regole del sistema europeo dei conti nazionali e regionali, denominato SEC 2010 e, come si è già accennato, approvato con Regolamento UE n. 549/2013 dal Parlamento europeo e dal Consiglio del 21 maggio 2013, in sostituzione del precedente SEC 95.

Il Rendiconto economico consolidato delle amministrazioni pubbliche, i cui saldi rilevano nell'ambito della verifica del rispetto delle regole di bilancio imposte dall'unione economica e monetaria, è pertanto un conto consuntivo redatto secondo i criteri di competenza economica¹¹.

Per l'Italia è redatto annualmente dall'Istat, il quale, nello svolgimento di tale funzione, agisce nell'ambito della rete degli istituti statistici nazionali coordinata da Eurostat.

Questo criterio di valutazione della gestione è stato introdotto gradualmente nel nostro ordinamento e oggi rappresenta una delle *milestones* e dei *target* del PNRR.

La legge n. 196 del 2009, in realtà, aveva già compreso un budget dei costi quale parte integrante del bilancio dello Stato e, in particolare, quale specifico elemento informativo di ciascuno stato di previsione della spesa. Il budget dei costi espone le previsioni formulate dai centri di costo dell'amministrazione e include un prospetto di riconciliazione al fine di collegare le previsioni economiche alle previsioni finanziarie di bilancio. In allegato al rendiconto generale dello Stato, è prevista altresì l'esposizione delle risultanze economiche di ciascun Ministero.

Inoltre, tra i principi e criteri della delega legislativa contenuta nella legge n. 196 del 2009 per il completamento della riforma della struttura del bilancio dello Stato, con particolare riguardo alla riorganizzazione dei programmi di spesa e delle missioni e alla programmazione delle risorse, era stato espressamente previsto, sempre nell'ottica di una maggior conoscibilità e intellegibilità dei dati della gestione, l'affiancamento al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale, ispirati a comuni criteri di contabilizzazione (art. 36, comma 5, e art. 40, comma 2, lett. *n*, della legge n. 196 del 2009).

¹¹ In analogia con il budget definito in sede di previsione, i costi sostenuti sono quantificati in base al principio di competenza economica, secondo tre prospettive di rappresentazione: per Centro di costo, per Natura di costo e per Missioni/programmi.

La delega legislativa ha trovato attuazione con il d.lgs. n. 90 del 2016, che ha introdotto anche per le amministrazioni statali un sistema di contabilità integrata – già contemplato per gli enti territoriali, nell’ambito del processo di armonizzazione complessiva dei sistemi contabili, dal d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118 – modificando diverse disposizioni della legge generale di contabilità e finanza pubblica. Le principali finalità delle previsioni ivi contenute sono state, da un lato, una maggiore trasparenza e leggibilità del bilancio, anche mediante l’introduzione delle azioni quale articolazione dei programmi e il miglioramento della qualità dei dati di finanza pubblica, dall’altro, una più efficiente programmazione e gestione della spesa, anche mediante l’ampliamento dei margini di flessibilità in corso di gestione attraverso, ad esempio, la revisione degli strumenti amministrativi di variazione del bilancio.

In proposito, la ricerca di una maggiore “flessibilità” del bilancio per favorire l’efficienza della relativa gestione dovrà necessariamente essere temperata con l’esigenza di rendere ostensivo e trasparente il raccordo delle previsioni con il mosaico delle autorizzazioni legislative che ne costituiscono il presupposto: la determinazione, la gestione e la rendicontazione delle poste di cui il bilancio si compone, infatti, non sono separabili dalle pregresse decisioni finanziariamente rilevanti effettuate dal Legislatore; il che assume pregnanza particolare anche in riferimento al tema delle modalità di costruzione, prospettazione e rendicontazione dell’unità elementare del bilancio.

Con il duplice obiettivo di assicurare la qualità e la trasparenza dei dati di finanza pubblica, l’art. 38-*bis* della legge n. 196 del 2009 ha previsto l’adozione da parte delle amministrazioni centrali dello Stato, a fini conoscitivi, di un sistema integrato di scritture contabili che, nel consentire la registrazione di ciascun fatto gestionale, assicuri, per ovviare ai disallineamenti sopra rilevati, la coerenza e l’armonia tra le rilevazioni di natura finanziaria e quelle di natura economico-patrimoniale.

Le amministrazioni dello Stato si avvalgono, a tal fine, di un comune piano dei conti integrato, già considerato dall’art. 21, comma 11, della l. n. 196 del 2009, quale struttura espositiva del budget dei conti, le cui previsioni economiche sono rappresentate per l’appunto secondo le voci del piano dei conti, distinte per programmi e per centri di costo (art. 38-*ter*, della legge n. 196 del 2009).

Il piano dei conti integrato è costituito dai conti che rilevano le entrate

e le spese in termini di contabilità finanziaria e da conti economico-patrimoniali, redatti secondo comuni criteri di contabilizzazione (d.P.R. 12 novembre 2018, n. 140).

2.3. *La contabilità accrual e il rendiconto generale dello Stato “domani”*

La Riforma 1.15 del PNRR prevede l'adozione di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale, c.d. “*accrual*”, per tutte le amministrazioni pubbliche entro il 2026.

L'articolo 9, comma 14, del d.l. 6 novembre 2021, n. 152, come convertito in legge dalla legge 29 dicembre 2021, n. 233, ha demandato alla Struttura di governance presso la RGS, istituita con Determina del Ragioniere Generale dello Stato n. 35518 del 5 marzo 2020, le attività connesse alla realizzazione della riforma 1.15 del PNRR denominata «Dotare le pubbliche amministrazioni italiane di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale».

La *Milestone* M1C1-108 della Riforma 1.15 del PNRR prevede, infatti, che entro il secondo semestre del 2024 vengano adottati con normativa secondaria e pubblicati sul sito web istituzionale dedicato alla contabilità *accrual*:

- il quadro concettuale;
- il set di standard contabili (ITAS) conformi alle indicazioni EURO-STAT/EPSAS;
- il Piano dei conti multidimensionale.

In tale cornice il Comitato Direttivo della Struttura di Governance istituito nell'ambito del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, nella seduta del 30 novembre 2023, ha approvato il Piano dei conti per la dimensione (economico-patrimoniale) necessaria alle scritture contabili in partita doppia.

Tale Piano dei conti è unico per tutte le pubbliche amministrazioni destinatarie della Riforma 1.15 del PNRR ed entrerà in vigore a partire dal 1° gennaio 2025.

Le voci del Piano dei conti unico sono ordinate secondo una gerarchia e divise in due distinti “segmenti”:

- a) Segmento A (ITAS), che accoglie le voci necessarie a produrre gli schemi di bilancio ITAS1 (Conto Economico e Stato Patrimoniale), in coerenza con il Quadro Concettuale e con i principi contabili ITAS;

b) Segmento B (conoscitivo/statistico), nel quale sono inserite articolazioni di dettaglio delle voci del Segmento A che si ritiene necessario, alla data, mantenere ai fini del monitoraggio e del consolidamento dei dati di finanza pubblica.

Il Piano dei conti unico potrà essere completato con voci di ulteriore dettaglio, ovvero con i cd “conti foglia” (che verranno utilizzati per le scritture contabili in partita doppia), da definirsi in base alle esigenze delle amministrazioni appartenenti ai diversi comparti (enti territoriali, sanità, previdenza, amministrazioni centrali dello Stato, enti di ricerca, università, ecc...) e, comunque, in coerenza con le voci di livello superiore, comuni a tutte le amministrazioni pubbliche (rientranti nel perimetro della Riforma 1.15).

Nel tempo, con il completamento del processo di statuizione degli standard contabili ITAS (e anche a seguito della prima applicazione del nuovo impianto contabile), il Piano dei conti unico potrà essere oggetto di successivi interventi tesi a migliorarne la struttura e la funzionalità.

Più recentemente, nella riunione del 26 giugno 2024, il Comitato Direttivo ha approvato l’aggiornamento del Piano dei conti unico per tutte le Amministrazioni Pubbliche.

Contestualmente all’adozione della nuova contabilità economico-patrimoniale, dovrà attuarsi nel nostro ordinamento un ulteriore significativo cambiamento, conseguente all’approvazione della nuova *governance* economica europea, entrata in vigore il 30 aprile 2024 con la pubblicazione di tre atti legislativi: il regolamento (UE) 1263/2024 (cd. “braccio preventivo”), il regolamento (UE) 1264/2024 (cd. “braccio correttivo”) e la direttiva (UE) 2024/1265.

Nei considerando del regolamento (UE) 1263/2024 sono illustrati alcuni obiettivi principali della nuova *governance* economica, tra i quali: adottare una programmazione di medio-lungo periodo per conseguire finanze pubbliche sane e sostenibili; affrontare le sfide della transizione ecologica e digitale, della sicurezza energetica, del pilastro europeo dei diritti sociali, della difesa dell’UE; consentire un maggiore margine per le politiche fiscali anticicliche.

La riforma modifica gli strumenti e le procedure della *governance* economica europea, introducendo un documento di programmazione pluriennale, presentato da ciascuno Stato membro e valido per un periodo analogo

alla durata della legislatura nazionale: il Piano Strutturale di Bilancio. Esso contiene un unico programma di investimenti e riforme, nonché il livello della spesa netta che dovrà essere osservato secondo un percorso di aggiustamento di bilancio, finalizzato a ridurre il rapporto debito/PIL in modo duraturo e a mantenere il rapporto deficit/PIL sotto il 3%. Il percorso di aggiustamento avrà una durata di 4 anni, ma potrà essere esteso fino a 7 anni, a fronte di investimenti ambiziosi secondo alcuni criteri. Per verificare la corretta attuazione degli obiettivi del Piano, la riforma prevede una Relazione sui progressi compiuti, che sarà presentata annualmente dal Governo alle istituzioni europee. La riforma, infine, modifica l'indicatore operativo di riferimento, che sarà quello della spesa primaria netta, nonché le principali condizioni per l'attivazione delle procedure per disavanzo eccessivo. Per quanto concerne il 2024, si attuerà una disciplina transitoria sia sulle tempistiche di presentazione dei documenti, sia sulle condizioni di flessibilità.

L'implementazione interna della nuova *governance* europea è avvenuta al momento mediante il rinvio dinamico all'ordinamento europeo previsto dalle norme legislative di rango rinforzato e ordinario rispettivamente contenute nella legge n. 243 del 2012 e nella legge n. 196 del 2009.

3. Il rendiconto delle Regioni

L'ordinamento contabile degli enti territoriali e dei loro enti e organismi strumentali è disciplinato oggi dal decreto legislativo n. 118 del 2011, adottato in attuazione della delega recata dall'art. 2 della legge n. 42 del 2009, in materia di federalismo fiscale, finalizzata tra l'altro ad armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni e degli Enti locali e i relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica.

Il d.lgs. n. 118 del 2011, infatti, è stato concepito con l'obiettivo di realizzare la omogeneità dei bilanci e dei rendiconti e di estendere la contabilità patrimoniale a tutti gli enti, migliorando la qualità dei conti pubblici e concorrendo al percorso di risanamento della finanza territoriale, come richiesto dalla direttiva 2011/85/UE, che ha specificamente fissato regole minime comuni per i quadri di bilancio nazionali, finalizzate a renderli più trasparenti, confrontabili e il più possibile completi e veritieri, nonché con

un medesimo orizzonte temporale pluriennale – almeno triennale – di programmazione¹².

La complessità, anche tecnica, dell'implementazione del nuovo sistema, ha reso opportuni alcuni interventi per accompagnare il percorso di armonizzazione: a tal fine sono stati previsti, negli allegati da 4/1 a 4/4, i c.d. “principi contabili applicati”, che rappresentano dei minuziosi manuali operativi a disposizione degli enti, corredati da numerosi esempi pratici, riguardanti la programmazione, la contabilità finanziaria, la contabilità economico patrimoniale e il bilancio consolidato¹³.

Il d.lgs. n. 118 è stato integrato e corretto successivamente dal d.lgs. n. 126 del 2014, che ha aggiornato anche il Testo unico sull'ordinamento degli enti locali (d.lgs. n. 267 del 2000) ai nuovi principi di armonizzazione, e, soprattutto, ha definito per la prima volta l'ordinamento contabile delle Regioni inserendo un nuovo *corpus* normativo (artt. da 36 a 73) nel testo originario del decreto n. 118.

¹² Tra le principali innovazioni introdotte dal decreto legislativo, meritano particolare menzione: 1) l'adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato per consentire il consolidamento e il monitoraggio in fase di previsione, gestione e rendicontazione, funzionale all'introduzione di un sistema “duale di contabilizzazione” che consente agli enti territoriali e ai loro enti strumentali che adottano un regime di contabilità finanziaria autorizzatoria, di rilevare, a fini conoscitivi, contestualmente, le voci di entrata e le voci di spesa, anche in termini di contabilità economico patrimoniale; 2) l'adozione di schemi comuni di bilancio articolati, sul lato della spesa, in missioni e programmi e macroaggregati coerenti con la classificazione economica e funzionale (individuata dagli appositi regolamenti euro-unitari sulla materia, in simmetria con quanto già avviene per il bilancio dello Stato); 3) la definizione di un sistema di indicatori di risultato associati ai programmi di bilancio, costruiti secondo comuni metodologie, da definirsi sulla base dei risultati della sperimentazione; 4) l'introduzione di regole per gli enti strumentali degli enti locali in contabilità civilistica, che consiste nella predisposizione di un budget economico e nell'obbligo di riclassificare i propri incassi e pagamenti in missioni e programmi al fine di consentire l'elaborazione del conto consolidato di cassa delle amministrazioni locali.

¹³ Considerata la complessità del nuovo sistema, il provvedimento ha previsto una fase di sperimentazione biennale, poi estesa di un ulteriore anno, conclusasi alla fine del 2014. Inoltre, per l'anno 2015, l'adozione del nuovo schema di bilancio per missioni e programmi è stata richiesta solo con finalità conoscitive e, pertanto, a valere per quell'esercizio finanziario, gli enti hanno potuto continuare ad adottare, a tutti gli effetti giuridici, lo schema di bilancio utilizzato nel 2014. Per gli enti del servizio sanitario nazionale la relativa disciplina contabile armonizzata dettata dal Titolo II del d.lgs. n. 118 del 2011 ha trovato applicazione a decorrere dall'anno 2012.

L'entrata in vigore della riforma è stata stabilita al 1° gennaio 2015, mentre per gli enti locali è stata prevista la facoltà di rinviare all'esercizio 2016 gli adempimenti più impegnativi, ossia la contabilità economico-patrimoniale, nonché il piano dei conti integrato e il bilancio consolidato. Per il primo anno di applicazione, gli enti territoriali hanno dovuto procedere, in particolare, all'adozione del principio contabile generale della competenza finanziaria potenziata e del correlato principio applicato della contabilità finanziaria, riguardanti le modalità di accertamento delle entrate e di impegno delle spese, presupposto fondamentale per consentire, a decorrere dal rendiconto 2015, la conoscenza dei debiti degli enti nei confronti dei terzi e il conseguimento di equilibri di bilancio effettivi (e non meramente contabili), tali da favorire la tempestività dei pagamenti. Sempre dal 2015 gli enti territoriali hanno dovuto provvedere all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel bilancio di previsione, nonché al riaccertamento straordinario dei residui¹⁴.

Per sovrintendere all'attuazione della riforma (e promuoverne il corretto adempimento) è stata istituita presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze la Commissione Arconet, alla quale è affidata anche la funzione di aggiornare gli allegati al d.lgs. n. 118 del 2011 in relazione al processo evolutivo delle fonti normative che concorrono a costituirne il presupposto e alle esigenze del monitoraggio e del consolidamento dei conti pubblici, nonché del miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionali¹⁵.

¹⁴ Tali modifiche hanno avuto un impatto considerevole sulle politiche di bilancio degli enti territoriali, anche in termini di contenzioso costituzionale sviluppatosi soprattutto per iniziativa della Corte dei conti come giudice rimettente, su cui, *ex multis*, si vedano le sentenze n. 107 del 2016, n. 6 e n. 89 del 2017, n. 18 del 2019, n. 235 del 2021, n. 120 del 2024. In dottrina, *ex multis*, cfr. A. Brancasi, *Il riequilibrio finanziario tra assenza o modifica del parametro di costituzionalità: il caso del Molise*, in *Giur. cost.*, n. 3/2016, p. 916; F. Dimitta, *Le modalità di copertura dei disavanzi pregressi e la problematica dei "mutui a pareggio" – a margine di Corte cost. 12 maggio 2016, n. 107*, in *Giustamm.it*, n. 3/2017; M. Massa, *Corte costituzionale e giustiziabilità dell'equilibrio di bilancio: dal principio alle regole (e ritorno)*, in *Osservatoriosullefonti.it*, n. 3/2019.

¹⁵ Tenuto conto della complessità del percorso di introduzione a regime del nuovo sistema contabile e dei relativi nuovi schemi di bilancio, la Corte dei conti, con propria delibera del marzo del 2016, ha emanato le linee di indirizzo per la formazione dei bilanci da parte degli enti territoriali, in cui si analizzano i principali istituti introdotti dalla riforma

Ai sensi dell'art. 66 del d.lgs. n. 118 del 2011, il rendiconto generale delle Regioni è approvato con legge regionale entro il 31 luglio dell'anno successivo all'esercizio considerato. Le modalità e i termini per la presentazione del rendiconto al Consiglio regionale sono stabiliti dall'ordinamento contabile regionale.

Analogamente al rendiconto generale dello Stato, anche il rendiconto regionale riassume i risultati della gestione della Regione ed è composto dal conto del bilancio, dal conto economico e dallo stato patrimoniale.

Il conto del bilancio dimostra i risultati finali della gestione rispetto alle autorizzazioni contenute nel bilancio di previsione. In esso vengono rappresentati i valori contabili derivanti dalla gestione finanziaria degli stanziamenti di entrata e di spesa autorizzati con il bilancio di previsione, incluse le variazioni apportate nel corso dell'esercizio. Esso esprime, quindi, la dimostrazione degli eventi gestionali sotto l'aspetto finanziario. Il conto economico, invece, evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione di competenza economica dell'esercizio considerato, rilevati dalla contabilità economico-patrimoniale. Lo stato patrimoniale, infine, rappresenta la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio.

4. La parificazione del rendiconto generale dello Stato

4.1. Il pensiero di Salvatore Buscema sulla parificazione dei rendiconti

L'indagine sul concetto e sulla fenomenologia della parificazione dei rendiconti non può che partire, analogamente a quanto si è visto in riferimento alla rendicontazione, dal pensiero di Salvatore Buscema.

Secondo il Professore¹⁶, la giurisdizione contabile e la rendicontazione sono inserite nella Costituzione repubblicana non soltanto per l'elementare esigenza di sottrarre al legislatore ordinario la possibilità di deviazioni in

contabile con riguardo all'attuazione degli stessi nei bilanci 2016-2018. Le nuove regole contabili si riflettono anche sulla legislazione di finanza pubblica e, conseguentemente, vengono considerate nell'ambito delle indicazioni e dei chiarimenti forniti dalla Ragioneria Generale dello Stato sulle leggi di bilancio annuali.

¹⁶ Da S. Buscema, *La giurisdizione contabile*, cit., 208 ss.

questo campo, ma anche e soprattutto perché trattasi di funzioni che attengono ai rapporti fra organi fondamentali dello Stato, per cui non può oggi disconoscersi il loro livello costituzionale.

Il principio della rendicontazione – che scaturisce dalla posizione della persona od organo responsabile della gestione nei riguardi della persona od organo che la gestione stessa ha autorizzato – trova estrinsecazione nell'art. 81, quarto comma, Cost., ai sensi del quale «le Camere ogni anno approvano con legge il bilancio e il rendiconto consuntivo presentati dal Governo» (nel testo costituzionale originario del 1947, l'art. 81, primo comma, stabiliva in termini del tutto analoghi che «le Camere approvano ogni anno i bilanci e il rendiconto consuntivo presentati dal Governo»). È costituzionalmente sancito, così, l'obbligo di competenza del Governo a presentare il bilancio di previsione del futuro esercizio e il rendiconto dell'esercizio scaduto; al che corrisponde la potestà e il dovere del Parlamento di esaminare ed approvare tanto il primo che il secondo.

Il principio della giurisdizione contabile è stato tenuto presente dal Costituente fino al punto da volerne la concentrazione presso una sola Magistratura specializzata, ossia la Corte dei conti. E l'organicità del sistema della rendicontazione generale e della giurisdizione contabile è stata realizzata, almeno per lo Stato, mediante la devoluzione del controllo alla stessa Magistratura.

Nei rapporti fra Governo e Parlamento, in ordine alla funzione fondamentale della gestione del pubblico denaro e della conseguente rendicontazione, si inserisce dunque, a pieno titolo, la Corte dei conti, mediante la duplice funzione del controllo e della giurisdizione contabile.

La funzione di controllo è sancita nell'art. 100 della Costituzione, per cui «la Corte dei conti esercita il controllo preventivo di legittimità sugli atti del Governo, e anche quello successivo sulla gestione del bilancio dello Stato». «Riferisce direttamente alle Camere sul risultato del riscontro eseguito».

La giurisdizione contabile è, invece, sancita dall'art. 103, secondo comma, Cost., per cui «la Corte dei conti ha giurisdizione nelle materie di contabilità pubblica».

Sottolineava Salvatore Buscema che la Corte dei conti si inserisce organicamente nei rapporti tra Parlamento e Governo sia mediante l'istituto della registrazione con riserva – la quale mette in moto, *ipso iure*, un proce-

dimento che investe la responsabilità politica del secondo verso il primo – e sia mediante la parificazione del rendiconto e connessa relazione al Parlamento. In particolare, il giudizio di parificazione del rendiconto – adottato dalla Corte a sezioni riunite, con la forma della giurisdizione contenziosa – si pone come strumento di garanzia necessaria affinché il Governo possa esercitare la sua iniziativa di presentazione al Parlamento del disegno di legge di approvazione del rendiconto. Infatti, affinché il Parlamento venga posto in grado di approvare l'attività del Governo, concretizzata nelle cifre del rendiconto, deve conoscere anzitutto come sia stata condotta la relativa gestione e se le cifre in esso contenute siano esatte e conformi alla legislazione vigente; e questa garanzia può essere fornita al Parlamento solamente da quell'organo che è chiamato ad esercitare un assiduo controllo esterno sull'attività di gestione del bilancio preventivamente deliberato dal Parlamento.

La giurisdizione contabile sta al di fuori dei rapporti tra Governo e Parlamento, ma costituisce una necessaria integrazione del controllo e, in definitiva, un aspetto della unitaria funzione della rendicontazione. Infatti, negli enti pubblici in genere, e nello Stato in particolare, la resa del conto assume un duplice significato: da un lato, quello del rendiconto generale che promana dal Governo ed è destinato al Parlamento – e per il quale interviene la parificazione della Corte dei conti – e, dall'altro, quello dei conti giudiziali che sono intesi ad accertare la responsabilità degli agenti che hanno maneggio di pubblico denaro. Questa duplice funzione esiste anche per gli enti locali, pur se avviene la concentrazione nel medesimo documento contabile – il rendiconto – il quale viene assunto, da un lato, a base del rendimento dei conti da parte del tesoriere al fine di accertare la rispondenza del servizio di cassa con gli ordini emanati dalle competenti autorità dell'ente e, dall'altro, a base del rendimento dei conti dell'autorità che ha impartito gli ordini di gestione circa il perseguimento delle finalità dell'ente nel quadro del preventivo, a suo tempo approvato e reso esecutivo.

L'attuale sistema, nell'ambito dello Stato, per il quale la Corte dei conti, per un verso, giudica sulla parificazione del rendiconto generale – considerata come atto terminale dell'attività di controllo sulla gestione del bilancio di un dato esercizio – e, per altro verso, giudica i conti dei tesoriери e degli agenti contabili, trae la sua origine dalla legislazione piemontese posteriore alla emanazione dello Statuto albertino.

Anteriormente al 1848 «la monarchia sarda era dotata di due antiche istituzioni, l'una delle quali, col titolo di controllo generale, facendo il riscontro preventivo delle spese, era di temperamento e di freno all'arbitrio ed ai trascorsi dell'amministrazione; l'altra col titolo di Magistrato della Camera, giudicava dei conti. Il controllore generale indirizzava le sue relazioni al Capo dello Stato, ma dopoché la monarchia civile si mutò in governo libero e rappresentativo, l'ufficio del riscontrare e del riferire fu coordinato in modo da mettere in accordo la sua efficacia con la nuova responsabilità dei ministri e con i nuovi diritti del Parlamento»¹⁷.

Invero, dall'esame dello «sviluppo storico della Corte dei conti con particolare riguardo all'esame dei conti, che si accentua necessariamente con l'affermarsi dello Stato di diritto, non è che la diversa prospettiva di una medesima esigenza, quella cioè di garantire i diritti patrimoniali del principe prima, dello Stato poi»¹⁸.

Da quanto fin qui esaminato, si desume che il rendimento dei conti giudiziali ha origine ben più remota della rendicontazione sotto l'aspetto politico. Infatti, quest'ultima è sorta contemporaneamente alla conquista del così detto «diritto al bilancio» da parte del Parlamento. E la parificazione del rendiconto si è, così, inserita come presupposto per l'approvazione parlamentare del medesimo. Nella nuova situazione non è affatto venuta meno la necessità della giurisdizione sui conti dei tesorieri e degli agenti contabili, in quanto trattasi di funzioni aventi origine e scopi sostanzialmente e formalmente diverse.

Così, mentre il rendiconto generale promana dai ministri e, pur essendo istituzionalmente destinato al Parlamento, deve essere previamente sottoposto all'accertamento giurisdizionale della Corte dei conti per il conferimento della obiettiva certezza dei dati contenuti nei singoli conti ministeriali – certezza che le Sezioni riunite in sede giurisdizionale conferiscono sia attraverso il controllo nel suo complesso e sia a mezzo degli altri strumenti propri della giurisdizione – i conti giudiziali sono intesi ad accertare la responsabilità degli agenti che hanno il maneggio di pubblico denaro e possono essere compilati o annualmente o alla fine della gestione di ciascun agente.

¹⁷ Atti del Parlamento italiano, sessione 1861-62, doc. n. 1929-C.

¹⁸ M. Cantucci, *Il giudizio sui conti degli agenti contabili dello Stato*, Padova, 1958, 77.

«Finalità essenziale dell'esame dei conti è invero quella di assicurare la regolarità delle gestioni i cui contabili sono tenuti a rendere con tal forma ragione del loro operato ed è questo il modo più efficace per passare in rassegna tutta l'attività dell'ente, che si riflette nel bilancio e nel conto, e di accertare e perseguire responsabilità anche di soggetti diversi dall'agente contabile, onde si è ritenuto di affidare ad organi giurisdizionali tali compiti, dei quali, è evidente la singolare importanza»¹⁹.

La convergenza ed integrazione dei due aspetti della rendicontazione si scorge chiaramente nella decisione di parificazione generale da parte della Corte dei conti. Va preliminarmente tenuto presente che, in sede di parificazione «la constatata regolarità della gestione finanziaria non implica giudizio circa la regolarità delle gestioni individuali. Il sindacato sul rendiconto versa sugli atti dell'amministrazione assunti nel loro contenuto obiettivo; e non ha in prospettiva il comportamento soggettivo delle persone che li hanno posti in essere. Questo sindacato è riservato alla Corte dei conti sotto forma di funzione giurisdizionale (conti giudiziali). Tale riserva la Corte espressamente enuncia nella deliberazione di parificazione»²⁰.

In virtù dell'art. 40 del t.u. approvato con r.d. 12 luglio 1934, n. 1214, riproducente sostanzialmente l'art. 32 della legge 14 agosto 1862, n. 800, «la Corte delibera sul rendiconto generale dello Stato a Sezioni riunite e con le formalità della sua giurisdizione contenziosa». Invero, la pronuncia giurisdizionale, da parte delle sezioni riunite, dovrebbe conseguire l'effetto giuridico della intangibilità dei dati in esso contenuti e dei fatti di gestione dai dati rappresentati e la conseguente impossibilità di provocarne la modifica da parte delle Sezioni giurisdizionali per le materie di contabilità pubblica; per cui ne scaturirebbe un discarico in blocco di tutti i conti individuali del rispettivo esercizio anche se non ancora esaminati dalla competente Sezione.

Senonché l'inserimento della riserva predetta parte dal presupposto che la deliberazione di parificazione – che dovrebbe comprendere anche il confronto con i risultati dei singoli conti giudiziali – costituisca una «cosa giu-

¹⁹ G. Amatucci, *Controllo di legittimità e giurisdizione contabile nell'ente regione*, Roma, 1947, 11.

²⁰ G. Ingrosso, *Diritto finanziario*, 2° ed., Napoli, 1956, 698.

dicata» a tutti gli effetti; presupposto che risulta parzialmente inesatto, in quanto:

a) la decisione di parificazione, pur derivando da un processo svolgentesi con «le formalità» della giurisdizione contenziosa, non può dirsi atto giurisdizionale a tutti gli effetti, ma soltanto nei limiti dell'oggetto del giudizio, che è quello della verifica del contenuto del rendiconto generale e del confronto con le leggi di bilancio e di spesa; sicché il giudicato riguarda la certezza dei dati (certezza basata su una presunzione trattandosi di un bilancio di competenza) e la legittimità dell'ordinazione delle spese da parte dei singoli Ministri²¹;

b) il riferimento alle formalità della giurisdizione contenziosa è contenuto nell'art. 40 del t.u. n. 1214 del 1934, mentre l'art. 32 della legge 14 agosto 1862, n. 800, affermava semplicemente che «la verifica e l'accertamento dei conti dei ministri e del conto dell'Amministrazione generale delle finanze sono fatte dalla Corte dei conti a sezioni riunite»; per cui si potrebbe addirittura dubitare della legittimità della modifica in sede di testo unico a meno che non si consideri la nuova dizione come equivalente della vecchia, nel senso che le Sezioni riunite, anche secondo l'art. 32 della legge n. 800 del 1862, erano tenute a seguire la forma giurisdizionale, non essendo all'epoca prevista la funzione consultiva (v. art. 10 legge cit.). E la

²¹ Degna di considerazione appare la tesi di G. Caianiello, *Notazioni varie sui controlli della Corte dei conti*, in *Foro amm.*, 1967, 53-54, secondo cui il giudizio di parificazione costituisce non soltanto «un'attestazione disinteressata della veridicità dei dati, cioè della loro rispondenza agli effettivi risultati dei singoli atti di gestione», ma anche «un giudizio sulla legittimità dei suddetti atti e risultati». Ed a questo secondo effetto egli considera come «l'attività di controllo non sia solamente diretta alla produzione di effetti propri sui singoli atti che le sono sottoposti, ma si svolga anche in funzione della finale pronuncia di parificazione». A tale valida impostazione va aggiunto che il giudizio di parificazione si avvale non soltanto dell'intera procedura del controllo ma, altresì, di autonomi mezzi istruttori necessari per pervenire all'accertamento della veridicità e della legittimità. Questa posizione trova un parallelismo nel conto giudiziale dei tesorieri dello Stato, ove i titoli di spesa sono sostituiti dalle «dichiarazioni di regolarità dei pagamenti eseguiti»; regolarità che è stata accertata appunto in sede di controllo. Per il rendiconto generale, la verifica di concordanza dei singoli uffici di controllo costituisce attestazione valida per l'accertamento giurisdizionale della veridicità dei dati contenuti nei conti presentati dai ministri, ma può essere ritenuta non sufficiente dal relatore o dalle Sezioni riunite; in questa ipotesi possono essere disposti accertamenti diretti, ai sensi dell'art. 16 del t.u. 12 luglio 1934, n. 1214 e degli artt. 12 e 28 del regolamento di procedura 13 agosto 1933, n. 1038.

forma espressiva della «deliberazione» era comune alle Sezioni singole oltre che alle Sezioni riunite (art. 7 legge cit.). L'intervento del Procuratore generale non poteva, come non può, essere sostanziale, non partecipando egli alla funzione di controllo;

c) la intangibilità viene conferita al rendiconto generale solamente dall'approvazione parlamentare (art. 150 del reg. di contabilità generale approvato con r.d. 23 maggio 1924, n. 827), mentre la decisione della Corte dei conti conferisce quella certezza che è necessario presupposto della intangibilità la quale, peraltro, si riferisce a dati di bilancio di competenza e quindi necessariamente basata su una presunzione;

d) tanto nella legge istitutiva del 1862, quando nel t.u. del 1934, la parificazione del rendiconto generale è tenuta distinta sia dalle attribuzioni giurisdizionali, come dalle attribuzioni di controllo, costituendo un capo autonomo collocato dopo il controllo e la vigilanza e prima delle attribuzioni giurisdizionali; va, in proposito tenuto presente che la collocazione della materia nel testo unico del 1934 non può avere valore determinante, in quanto le «attribuzioni di controllo» sono contenute nel capo II (del titolo II) e le «attribuzioni giurisdizionali» sono contenute nel capo V (sempre del titolo II), mentre in distinti capi sono contenute altre attribuzioni e precisamente nel capo III «la vigilanza sulla riscossione delle entrate e il riscontro sui magazzini e sulle cauzioni» e nel capo IV la «parificazione del rendiconto generale dello Stato e dei rendiconti annessi»; sicché dovendo ridurre a due le attribuzioni – alla luce del sistema adottato dalla Costituzione – sembra logico che la vigilanza venga inquadrata nel controllo e la parificazione nelle giurisdizioni.

È stato osservato che l'adozione della solennità formale della giurisdizione contenziosa «in realtà deriva dall'importanza che deve annettersi alla deliberazione di cui trattasi: è il momento conclusivo di tutto il lavoro capillare di riscontro e riesame esercitato dall'istituto attraverso i suoi vari magistrati ed uffici e tramite la sezione di controllo. Che tale atto, con cui si dichiarano concordi le scritture della Corte e quelle dalla ragioneria generale, si debba effettuare in forma collegiale non è chi ponga in dubbio, perché tutta l'attività di controllo svolta della Corte ha il carattere di collegialità. La novità deriva dal fatto che la deliberazione avviene in udienza»²².

²² Così O. Sepe, *La Corte dei conti*, Milano, 1956, 282.

A quanto rilevava Salvatore Buscema, si tratta di armonizzare la normativa dal t.u. del 1934 (pre-costituzionale) con le norme costituzionali. Nel sistema del testo unico, la «parificazione», come tale, si riveste della forma giurisdizionale, ma ad essa si accompagna la funzione «referente» per il Parlamento. Secondo i principi costituzionali, il giudizio sul rendiconto generale e sui rendiconti allegati si inquadra nella giurisdizione contabile, essendo incontestabile che oggetto preminente della «contabilità pubblica» ai sensi dell'art. 103 della Costituzione sia il bilancio (preventivo e consuntivo); mentre, la funzione «referente» è inquadrata nel controllo (art. 100).

E il Professore osservava, già ai suoi tempi, che la mancata distinzione delle due funzioni ha dato luogo ad equivoci con conseguenze deleterie per il sistema delle garanzie obiettive. È stato dalla Corte costituzionale osservato che a mezzo del «giudizio di parificazione» «la Corte dei conti si inserisce obbligatoriamente nel rapporto Governo-Parlamento, conferendo certezza ai risultati del rendiconto predisposto dall'Amministrazione ed in tal guisa cooperando, in posizione di indipendenza, con le assemblee parlamentari, alle quali – secondo il dettato dell'art. 100, secondo comma, della Costituzione – deve riferire direttamente ed alle quali viene, infatti, trasmessa, con la relazione, la deliberazione di parificazione del rendiconto»²³. Dal che discende una inversione della posizione delle funzioni, in quanto il riferimento all'art. 100 – nel quale trova fondamento la funzione referente – fa perdere di vista che il giudizio di parificazione trova fondamento nell'art. 103 della stessa Costituzione. Inversione che conduce ad altre storture, in quanto vengono utilizzati gli argomenti concernenti il controllo referente per porre limiti che sarebbero inammissibili per il giudizio di parificazione. Viene, infatti, considerato dalla Corte costituzionale che «ove la Corte dei conti fosse autorizzata ad indagare sulla legittimità costituzionale delle leggi sostanziali di spesa e di determinati capitoli» essa «verrebbe ad assumersi compiti di controllo sull'esercizio della funzione legislativa» e non si porrebbe più come organo ausiliario del Governo o, meglio, del Parlamento». È evidente che l'ausiliarità della Corte dei conti nei confronti del Governo (giustamente integrata dalla Corte costituzionale col riferimento al Parlamento) si riferisce unicamente alla funzione di controllo sugli atti e sulla ge-

²³ Corte cost., sentenza n. 142 del 1968.

stione e al controllo referente e non può riguardare le funzioni giurisdizionali della Corte dei conti (art. 103 Cost.), fra le quali è preminente quella della contabilità pubblica. Per le attribuzioni giurisdizionali, infatti, la Corte dei conti si inquadra nella “Magistratura” e quindi viene a trovarsi in una posizione di istituzionale indipendenza sia dal Governo che dal Parlamento.

Si potrebbe osservare che se il giudizio di parificazione si inquadra nelle materie di contabilità pubblica, ai sensi dell’art. 103 Cost., allo stesso giudizio dovrebbero essere sottoposti i rendiconti di tutti gli enti pubblici, a prescindere dal loro assoggettamento al controllo. E la precettività di tale norma costituzionale rende il problema di notevole rilevanza. Per la soluzione di questo problema va tenuto presente che il giudizio di parificazione – pur essendo sorto in funzione dell’approvazione parlamentare del rendiconto – ha acquisito una sua funzione autonoma di accertamento dei risultati di gestione. Ed è appunto da tale accertamento, nelle forme giurisdizionali, che emerge in tutta evidenza la integrazione – e conseguente quadratura – fra la rendicontazione generale e quella individuale degli agenti contabili. Così inteso, il giudizio sui rendiconti degli enti pubblici può essere collegato con il sistema di controllo – qualora l’ente sia assoggettato al controllo della Corte dei conti – ma può anche essere da esso avulso, trattandosi di funzione giurisdizionale autonoma. La conseguenza è che i rendiconti generali debbono essere sottoposti al giudizio della Corte dei conti autonomamente rispetto ai singoli conti giudiziali.

4.2. La parifica del rendiconto generale dello Stato “oggi” e le prospettive de iure condendo

Il giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato è disciplinato ancora oggi dal r.d. 12 luglio 1934, n. 1214 (artt. 38-43) e dalla legge n. 196 del 2009.

Con il giudizio di parificazione la Corte dei conti verifica i risultati conseguiti dallo Stato, sia per quanto attiene alle entrate, sia per quanto attiene alle spese, confrontandole con quanto previsto nella legge di bilancio.

Più precisamente, quanto all’oggetto, attraverso il giudizio di parificazione la Corte dei conti analizza tutta l’attività gestionale dell’Amministrazione, sia in generale sul piano contabile ed economico-finanziario, sia in relazione ai singoli stati di previsione. In particolare, verifica:

- «se le entrate riscosse e versate ed i resti da riscuotere e da versare risultanti dal rendiconto, siano conformi ai dati esposti nei conti periodici e nei riassunti generali trasmessi alla Corte dai singoli Ministeri»;
- «se le spese ordinate e pagate durante l'esercizio concordino con le scritture tenute o controllate dalla Corte ed accerta i residui passivi in base alle dimostrazioni allegate ai decreti ministeriali di impegno ed alle proprie scritture».

Inoltre, oggetto di verifica da parte del Giudice contabile sono altresì «i rendiconti, allegati al rendiconto generale, delle aziende, gestioni ed amministrazioni statali con ordinamento autonomo soggette al suo riscontro» (art. 39, commi 2 e 3, del r.d. n. 1214 del 1934).

Dal punto di vista procedurale come si è visto, l'art. 40 del r.d. n. 1214 del 1934 prescrive che la Corte dei conti delibera sul rendiconto generale dello Stato a Sezioni riunite e con le formalità della sua giurisdizione contenziosa.

Ai sensi dell'art. 100, secondo comma, della Costituzione, la Corte dei conti «riferisce direttamente alle Camere sul risultato del riscontro eseguito», sicché trasmette direttamente al Parlamento la Relazione sul rendiconto generale; mentre il rendiconto generale e i relativi allegati vengono trasmessi dalla Corte dei conti al Ministero dell'Economia e delle Finanze che ne cura la presentazione al Parlamento.

La Corte dei conti, a norma degli articoli 100 e 103 della Costituzione, è garante della corretta gestione delle risorse pubbliche nell'esercizio neutrale e indipendente della duplice funzione di controllo e giurisdizionale. In questo alveo si inserisce il giudizio di parificazione, che è senz'altro riconducibile nella sostanza all'ambito delle funzioni di controllo intestate alla Corte dei conti e che giunge al termine dell'attività svolta dalle Sezioni Riunite, con la consueta terzietà e professionalità, in concorso dialettico con le amministrazioni pubbliche interessate. Come già illustrato nel paragrafo che precede, di ciò è testimonianza anche la collocazione topografica di detta disciplina, posta in un capo a sé stante del richiamato Testo Unico (capo IV), distinto dall'attività di controllo (capo II) e da quella giurisdizionale (capo V): il Testo Unico della Corte dei conti, infatti, prevede per la parificazione un capo a sé, tra controllo e giurisdizione.

È utile ricordare, altresì, che il mutato contesto istituzionale, la sostanziale trasformazione dello Stato con la sottoscrizione del trattato sul *Fiscal*

compact, l'introduzione del principio del “pareggio di bilancio” e i vincoli imposti dall'Unione europea hanno contribuito a mutare e arricchire progressivamente la funzione del giudizio di parificazione, che è divenuto oggi un momento del ciclo di bilancio in cui la Corte, forte degli irrinunciabili caratteri di indipendenza e autonomia, si inserisce per fornire elementi di valutazione, oltre che al Parlamento, anche al Governo²⁴.

Alla luce di tale disciplina e in un simile contesto, il giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato e la connessa relazione rappresentano gli strumenti mediante i quali la Corte dei conti assolve al compito di dare al Parlamento una conoscenza e una valutazione più ampie possibili dei conti della finanza statale. Oltre ai profili di regolarità, con la relazione si evidenziano i progressi registrati, i traguardi raggiunti nella programmazione annuale delle Amministrazioni dello Stato e le aree di attività che meritano un maggior impegno o l'individuazione di misure correttive.

Com'è stato di recente osservato, «nel caso del giudizio di parificazione statale, l'attenzione dei soggetti istituzionali e degli osservatori si appunta principalmente sulla relazione, che svolge considerazioni e osservazioni sulla gestione ben al di là dei profili meramente finanziari, e che costituisce il concreto svolgimento di una funzione indiscussamente “ausiliaria” (nei confronti dell'Assemblea politica) e “collaborativa” (nei confronti dell'amministrazione)»²⁵.

La relazione sul rendiconto generale dello Stato, infatti, espone i risultati conseguiti con l'impiego delle risorse del bilancio dello Stato, tenendo conto degli esiti derivanti dall'intero ciclo dei controlli e, quindi, anche di quelli di legittimità e sulla gestione. La relazione, inoltre, tiene conto delle valutazioni espresse in tutti i documenti approvati dalle Sezioni Riunite in sede di controllo: le Relazioni trimestrali sulle modalità di copertura delle leggi di spesa, le Relazioni sullo stato di attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, i testi predisposti per le audizioni del Presidente

²⁴ Cfr., in questi termini, la relazione orale del Procuratore generale della Corte conti esposta in sede di parificazione del Rendiconto generale dello Stato dell'esercizio finanziario 2023.

²⁵ Così M.A. Rucireta, *Il giudizio di parificazione dei rendiconti regionali a confronto con l'omologo giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato: profili di sovrapponibilità e divergenze sul piano concettuale ed empirico*, in *Federalismi.it*, n. 13/2024, 186 ss., in part. p. 188.

della Corte dei conti in Parlamento e le attività di certificazione dei contratti pubblici.

La relazione dà altresì conto del contesto macroeconomico di riferimento ed esprime valutazioni d'insieme sulle politiche in materia di entrata e di spesa. Procede, inoltre, con l'esame delle migliori pratiche e delle criticità che emergono dall'analisi dei risultati della gestione delle Amministrazioni interessate, sotto il profilo dell'effettivo conseguimento degli obiettivi assegnati, con riferimento alle "missioni" e ai "programmi" in cui si articola il bilancio dello Stato²⁶.

Dal punto di vista contenutistico, i dati di consuntivo, espressi in termini di contabilità finanziaria, sono posti a raffronto, in apertura di relazione, con il conto dello Stato elaborato secondo i criteri della contabilità nazionale (SEC2010), al fine di offrire un'analisi del contributo che, nell'esercizio considerato, le Amministrazioni dello Stato hanno dato ai conti pubblici. Un risultato importante per valutare la coerenza con gli obiettivi economici complessivi.

Il conto generale del patrimonio viene esaminato nelle sue principali movimentazioni, con riferimento sia all'attivo che al passivo, rappresentando i fenomeni di maggiore importanza.

La relazione, alla luce del crescente rilievo dei temi legati alla sostenibilità ambientale dei settori economici e sociali in cui si articola l'azione pubblica, esamina anche la spesa primaria ambientale rappresentata nell'Eco-rendiconto.

²⁶ La struttura della relazione, in particolare, si articola in tre volumi: il primo dedicato a «I conti dello Stato e le politiche di bilancio», il secondo a «La gestione del bilancio dello Stato per Amministrazione» e il terzo all'«Attendibilità delle scritture contabili». Più precisamente, il terzo volume riguarda la verifica dell'affidabilità dei dati del rendiconto, sia per le entrate che per la spesa. Per le prime, l'analisi viene svolta in riferimento alle entrate finali dello Stato, distinte per titoli e capitoli, prendendo in esame i dati riportati nei «conti periodici riassuntivi delle Amministrazioni» e raffrontandoli con il consuntivo dell'entrata; ciò anche al fine di porre in evidenza anomalie e incoerenze, anche con riguardo alle rappresentazioni contabili contenute negli allegati relativi ai residui «da versare» e «da riscuotere». Sul versante della spesa, a riscontro dell'affidabilità dei dati contabili, sono effettuate verifiche sugli ordinativi di pagamento emessi nell'esercizio di rendiconto, per accertare la regolarità dei procedimenti di spesa e di constatare la veridicità dei dati contabili; e, a tal fine, sono adottati metodi di campionamento in grado di selezionare specifici e più significativi ambiti di spesa sui quali concentrare le analisi.

Alle linee evolutive generali della contabilità pubblica è dedicato un apposito capitolo intitolato «L'ordinamento contabile».

Sull'esito degli accertamenti, le Sezioni riunite in sede di controllo riferiscono nei casi di riscontrate criticità e in quelli nei quali si renda necessario fornire raccomandazioni alle Amministrazioni per sollecitare l'adozione di correttivi utili al miglioramento dell'azione amministrativa.

Più precisamente, la Corte dei conti procede, per il conto del bilancio,

- *quanto all'ENTRATA:*
 - *alla verifica dei risultati, ai sensi dell'articolo 39, primo comma, per ogni capitolo, «ponendoli a riscontro con le leggi di bilancio»;*
 - *ai riscontri di conformità del Rendiconto, ai sensi dell'articolo 39, secondo comma, con le scritture indicate nell'articolo 21 e, in particolare, con i conti riassuntivi periodici di cui all'articolo 262 del regio decreto n. 827 del 1924, nonché con i riassunti generali delle riscossioni e dei versamenti;*
 - *ai riscontri per capitolo dei residui finali e della riscossione dell'anno operata sui residui;*
 - *alle verifiche in ordine agli Allegati 23 e 24 al Rendiconto.*
- *quanto alla SPESA:*
 - *alla verifica della concordanza tra le spese ordinate e pagate durante l'esercizio dalle Amministrazioni e le scritture tenute o controllate dalla Corte dei conti;*
 - *alla verifica della regolarità dei decreti di accertamento dei residui passivi in base alla documentazione allegata e in ordine all'esistenza delle obbligazioni giuridiche che giustificano l'iscrizione delle somme nelle scritture contabili;*
 - *alla verifica circa la regolare estinzione di tutti i titoli di spesa e la corrispondenza dei dati conseguenti ai titoli estinti con quelli riportati nel Sistema informativo Controllo e Referto (SICR);*
 - *alla verifica della regolarità delle poste indicate nell'allegato al Rendiconto «Elenco degli accantonamenti slittati»;*
 - *al riscontro delle irregolarità del Conto del bilancio in relazione ai capitoli per i quali sono emerse eccedenze rispetto alle previsioni definitive di competenza (Allegati 4 e 4-bis) e per quelli per i quali, in sede di accertamento dei residui, sono state evidenziate anomalie o sono stati mossi rilievi ai quali è seguita la richiesta di ritiro da parte delle amministrazioni o non sono pervenuti i decreti di accertamento dei residui oppure non si è ancora concluso il procedimento di controllo preventivo di legittimità (Allegato 5).*

Quanto, invece, al Conto generale del patrimonio, la Corte dei conti procede:

- *alle verifiche concernenti la gestione patrimoniale, effettuate anche sulla base di documenti forniti dalle Amministrazioni, allo scopo di accertare la regolare iscrizione della consistenza delle poste patrimoniali, compresi i relativi allegati, e delle singole variazioni apportate, sotto il profilo della corrispondenza con la documentazione giustificativa dei dati riportati nelle scritture contabili, delle modalità di aggiornamento dei valori iscritti, della sussistenza dei requisiti per il mantenimento dell'iscrizione, delle modalità di determinazione dei valori di iscrizione dei beni materiali prodotti;*
- *al riscontro, per le entrate «correnti», «in conto capitale» e da «riduzione di attività finanziarie», dei dati esposti nel Conto del patrimonio con i residui attivi del Conto del bilancio;*
- *al riscontro dei «residui passivi», esposti nel Conto del patrimonio rispetto agli stessi esposti nel Conto del bilancio, tenuto conto delle verifiche effettuate dai competenti Uffici di controllo di legittimità;*
- *a riscontri sulle poste patrimoniali, verificando irregolarità dovute a:*
 - *discordanza tra i dati in possesso delle Ragionerie territoriali dello Stato con quelli forniti dalle filiali dell'Agenzia del demanio che generano incertezza e incompletezza dei valori dei beni immobili;*
 - *indeterminatezza dei dati della consistenza e delle variazioni dei beni immobili classificati come «Fabbricati civili adibiti a fini istituzionali (uso governativo e caserme)», nonché come «Opere in corso di costruzione», «Opere di manutenzione straordinaria», «Strade ferrate e relativi materiali di esercizio» e «Altro (Altre opere)» del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti;*
 - *omessa iscrizione, tra le «Attività non finanziarie prodotte», delle «Opere permanenti destinate alla difesa nazionale» e delle «Altre opere» per il mancato rispetto delle disposizioni di cui al decreto ministeriale del 18 aprile 2002 recante «Nuova classificazione degli elementi attivi e passivi del patrimonio»;*
 - *mancato aggiornamento del valore dei beni mobili di diversi Dicasteri (Ministero dell'economia e delle finanze, Ministero delle imprese e del made in Italy, Ministero della giustizia, Ministero degli affari esteri e della cooperazione internazionale, Ministero dell'interno, Ministero delle infrastrutture e dei trasporti e Ministero della cultura) a causa di discordanze tra le risultanze*

dei competenti Uffici centrali di bilancio e delle Ragionerie territoriali dello Stato, rispetto a quelle dei consegnatari;

○ *irregolarità delle poste dei residui attivi e passivi, quale conseguenza delle irregolarità accertate, nel presente giudizio, per le motivazioni in diritto di cui alla lettera «A) Conto del bilancio».*

Ampliamente discussa in dottrina è la natura del giudizio di parificazione, a lungo qualificato come un atto giurisdizionale a contenuto amministrativo²⁷.

Più di recente, però, alla luce del rinnovato ruolo assunto dalla Corte dei conti a tutela della legalità costituzionale-finanziaria del sistema e anche grazie alla copiosa giurisprudenza del giudice delle leggi, si vanno sempre più consolidando le tesi che ricostruiscono il giudizio di parificazione come un atto dal contenuto complesso, volto a certificare la regolarità e l'affidabilità della gestione del bilancio e, come tale, idoneo a travalicare i confini della mera "ausiliarità" e "collaboratività" nei confronti del Parlamento e del Governo, essendo funzionale anche a garantire complessivamente la conformità del rendiconto al diritto del bilancio, anche nell'ottica della tutela dei diritti delle future generazioni²⁸.

I casi di rimessione alla Corte costituzionale di questioni di legittimità costituzionale nel corso del giudizio di parificazione del rendiconto dello Stato sono invero sporadici, almeno fino a oggi, ancorché i requisiti di "giurisdizionalità" necessari per tale accesso (ai sensi della legge costituzionale 9 febbraio 1948, n. 1) siano stati riconosciuti sussistenti nel giudizio di parifi-

²⁷ Cfr. G. Zaccaria, *Diritto amministrativo e contabilità pubblica*, Roma, 1963.

²⁸ Sulla necessità di preservare i bilanci in equilibrio anche nella prospettiva di tutelare gli interessi delle generazioni future e, in particolare, le esigenze della c.d. "equità intergenerazionale", si vedano le sentenze della Corte costituzionale n. 9 del 2024, n. 165 del 2023, n. 219 del 2022, nn. 235, 80 e 34 del 2021, commentate, *ex multis*, da A. Buscema, *Il principio del pareggio di bilancio a dieci anni dalla riforma costituzionale del 2012*, in *Riv. Corte conti*, n. 2/2022, 1 ss.; G.U. Rescigno, *Una sentenza che mostra con quali e quante disposizioni scritte vengono ricavati principi costituzionali non scritti, e perché anche la responsabilità politica può entrare nelle decisioni giuridiche*, in *Giur. cost.*, n. 2/2021, 387 ss.; C.A. Manfredi Selvaggi, *La giuridicità dei principi di equilibrio e copertura finanziaria alla luce della più recente giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. Corte conti*, n. 5/2023, 22 ss.; C. Bergonzini, *Equità intergenerazionale e giurisprudenza costituzionale: le ricadute di sistema delle decisioni in materia contabile. Riflessioni a ritroso a partire dalla sentenza n. 235 del 2021*, in *Bilancio Comunità Persona*, n. 1/2022, 64 ss.

ca fin dalla sentenza n. 165 del 1963, che ha ritenuto ammissibile l'ordinanza sollevata dalla Corte dei conti a sezioni riunite in sede di controllo, nel corso del giudizio di parificazione dei rendiconti delle Amministrazioni della Cassa depositi e prestiti e degli Istituti di previdenza per gli esercizi finanziari 1955, 1956 e 1957. La Corte costituzionale, infatti, ha costantemente ribadito che la Corte dei conti ha «titolo a sollevare questioni di legittimità costituzionale, nel corso del giudizio di cui trattasi, considerato che esso si svolge con le formalità della giurisdizione contenziosa, con la partecipazione del Procuratore generale, in contraddittorio con i rappresentanti dell'amministrazione e si conclude con una pronunzia adottata in esito a pubblica udienza (sentenze nn. 165 del 1963, 121 del 1966, 142 e 143 del 1968)»²⁹.

Quanto all'oggetto dell'incidente di costituzionalità, ossia alle norme legislative sottoponibili al sindacato di legittimità costituzionale in sede di parifica del rendiconto generale dello Stato, il giudice delle leggi ha chiarito – fin dalla sentenza n. 244 del 1995 – che pur dovendosi ravvisare in questo giudizio la presenza delle condizioni necessarie per la proposizione di questioni di legittimità costituzionale, prima della riforma del bilancio dello Stato introdotta dalla legge 5 agosto 1978, n. 468, era da escludere che le questioni sollevate potessero investire la legge di bilancio o le leggi di spesa, attesa la loro irrilevanza ai fini del decidere, in relazione al peculiare ambito di cognizione affidato alla Corte dei conti, consistente essenzialmente nel verificare se le entrate riscosse e versate e i resti da riscuotere e da versare, risultanti dal rendiconto redatto dal Governo, fossero conformi ai dati esposti nei conti periodici e nei riassunti generali trasmessi alla Corte dei conti dai singoli ministeri e se le spese ordinate e pagate durante l'esercizio concordassero con le scritture tenute o controllate dalla stessa Corte, nonché nell'accertare i residui passivi in base alle dimostrazioni allegate ai decreti ministeriali di impegno e alle scritture tenute dalla Corte dei conti³⁰.

Dopo la novella del 1978, il bilancio dello Stato è stato trasformato da documento descrittivo di fenomeni di mera erogazione finanziaria, a strumento di configurazione unitaria degli obiettivi economico-finanziari, nel quadro degli indirizzi socio-economici elaborati dal Governo e approvati

²⁹ Così la sentenza n. 244 del 1995, punto 2 del *Cons. in dir.*

³⁰ In questi termini, cfr. l'ordinanza n. 139 del 1969.

dal Parlamento, nonché, più in generale, di realizzazione della politica economica e finanziaria.

Più precisamente, la nuova configurazione e articolazione assunta dal bilancio preventivo, dopo la riforma, trova un fondamentale elemento di caratterizzazione nel c.d. “sistema dei saldi” (risparmio pubblico, indebitamento o accreditamento netto, saldo netto da finanziare o da impiegare, ricorso al mercato), che trova specifica indicazione nel quadro generale riassuntivo, con riferimento sia alle dotazioni di competenza che a quelle di cassa, in quanto espressivo degli equilibri complessivi della gestione, ai sensi di quanto disponeva l’art. 6, ultimo comma, della legge n. 468 del 1978, oggi sostituito dall’art. 25 della legge n. 196 del 2009.

Pertanto, nell’accertamento svolto dalla Corte dei conti in sede di giudizio di parificazione, il cui tratto essenziale coincide con l’attività di riscontro, doveva ritenersi necessariamente compresa anche la verifica degli scostamenti che, negli equilibri stabiliti nel bilancio preventivo, si evidenziavano in sede consuntiva, coerentemente con la previsione del primo comma dell’art. 39 del r.d. n. 1214 del 1934, ai sensi del quale la Corte dei conti, in tale occasione, confronta i risultati del rendiconto stesso, tanto per le entrate, quanto per le spese, «ponendoli a riscontro con le leggi del bilancio», sì da verificare, in definitiva, i modi e la misura in cui le previsioni del bilancio stesso sono state adempiute e i limiti in esso prestabiliti rispettati nel corso dell’esercizio. La Corte costituzionale, pertanto, ha concluso che la decisione da assumere non può non vertere anche sulla verifica, a consuntivo, del rispetto degli accennati equilibri, anche in relazione, tra l’altro, ai vincoli posti dalla legge finanziaria.

Le funzioni esercitate dalla Corte dei conti sono state perciò progressivamente interpretate in senso «espansivo», in coerenza con una visione dell’organo di magistratura contabile come posto al servizio dello Stato-comunità e non già soltanto dello Stato-apparato³¹.

³¹ Tale orientamento è stato inaugurato con la sentenza n. 29 del 1995, punto 9.2. del *Cons. in dir.*, in cui il giudice delle leggi ha chiarito che «la Corte dei conti è stata istituita come organo di controllo volto a garantire il rispetto della legittimità da parte degli atti amministrativi e della corretta gestione finanziaria. Con lo sviluppo del decentramento e l’istituzione delle regioni, che hanno portato alla moltiplicazione dei centri di spesa pubblica, la prassi giurisprudenziale e le leggi di attuazione della Costituzione hanno esteso l’ambito del controllo esercitato dalla Corte dei conti, per un verso, interpretandone le fun-

Tale compito è andato poi vieppiù irrobustendosi, dapprima, con la modifica alla legge generale di contabilità del 2009 e, successivamente, con la riforma costituzionale del 2012, dalla quale, come verrà meglio esposto nel paragrafo che segue, sono scaturite conseguenze di assoluto rilievo ai fini della stessa ricostruzione dei parametri utilizzabili in sede di giudizio di parifica e, per l'effetto, ai fini della concreta promovibilità dell'incidente di legittimità costituzionale³².

5. La parifica del rendiconto delle Regioni

Il giudizio di parificazione del rendiconto generale delle Regioni per molti aspetti si presenta analogo a quello dello Stato: oltre all'identità del *nomen iuris* e del fondamento normativo (r.d. n. 1214 del 1934), infatti, i due giudizi – parifiche regionali e parifica statale – coincidono per oggetto (il progetto di rendiconto e la veridicità dei saldi che vi compaiono); esito (costituito da decisione di parificazione e relazione allegata); definitività e certezza dei saldi, attesa l'immodificabilità delle risultanze del rendiconto parificato; collocazione temporale nell'*iter* di approvazione del rendiconto (propedeutica al controllo politico esercitato dall'assemblea rappresentativa sull'operato dell'amministrazione); valenza democratica, in ragione della funzionalità ad attuare concretamente il principio costituzionale del bilancio come "bene pubblico", rendendo possibile il controllo informato e consapevole degli elettori sull'esercizio del mandato elettivo da parte dei "governanti", nei termini di quella c.d. "responsabilità di mandato" che ha ad

zioni in senso espansivo come organo posto al servizio dello Stato-comunità, e non già soltanto dello Stato-governo, e, per altro verso, esaltandone il ruolo complessivo quale garante imparziale dell'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico e, in particolare, della corretta gestione delle risorse collettive sotto il profilo dell'efficacia, dell'efficienza e della economicità. La legge oggetto dei ricorsi in esame si colloca nell'ambito di tale processo di trasformazione, ampliando le forme di controllo con la previsione del controllo sulla gestione e rafforzando il ruolo della Corte dei conti come organo posto a tutela degli interessi obiettivi della pubblica amministrazione, sia statale sia regionale o locale».

³² Al riguardo, da ultimo, cfr. C. Chiappinelli, *La parifica dei rendiconti nel quadro evolutivo dei controlli: un fil rouge nell'unitaria funzione di garanzia*, in *Federalismi.it*, n. 13/2024, 75 ss., in part. 84 ss.

oggetto le scelte politico-amministrative sull'utilizzo delle risorse pubbliche, particolarmente in relazione alle prestazioni concernenti i diritti fondamentali incompressibili; possibilità di accesso incidentale alla Corte costituzionale, a tutela dell'interesse alla "legalità costituzionale-finanziaria" e al perseguimento dei vincoli di finanza pubblica posti dalle regole europee dell'equilibrio dei bilanci e della sostenibilità del debito, introdotte nel testo della nostra Costituzione con la legge cost. n. 1 del 2012³³.

L'impulso più decisivo alla riforma del ruolo della Corte dei conti nel sistema allargato di finanza e contabilità pubblica (ossia comprensivo di Stato, Regioni ed Enti locali), infatti, consegue direttamente alla riforma costituzionale del 2012 e alla legislazione per la sua attuazione, dalla quale è scaturita la indispensabilità/indefettibilità di una nuova tipologia di controlli sui bilanci degli enti territoriali: i controlli di legittimità-regolarità.

In proposito, va segnalato che il d.l. 10 ottobre 2012, n. 174 (*Disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate nel maggio 2012*), come convertito in legge, al fine di «rafforzare il coordinamento della finanza pubblica, in particolare tra i livelli di governo statale e regionale, e di garantire il rispetto dei vincoli finanziari derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione», ha previsto, per l'appunto, di adeguare i controlli svolti dalla Corte dei conti al mutato quadro costituzionale, conseguente all'introduzione del principio dell'equilibrio di bilancio per effetto della legge cost. n. 1 del 2012, che ha modificato gli artt. 81, 97, 117 e 119 della Cost.

In particolare, con specifico riferimento alle Regioni, l'art. 1 del richiamato d.l. prevede una serie di controlli della Corte dei conti, segnatamente: sulle coperture finanziarie e sulle tecniche di quantificazione degli oneri delle leggi regionali approvate nell'anno precedente (comma 2); sui bilanci preventivi e consuntivi delle Regioni e degli enti del SSN (comma 3); controllando, altresì, le partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività regionale e di servizi strumentali alla Regione (comma 4).

Tali controlli sono volti complessivamente – e precipuamente – alla «verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno,

³³ Su tali caratteri, cfr., ancora, M.A. Rucireta, *op. cit.*, in part., 187.

dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento e dell'assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti» e culminano, per l'appunto, con la parifica del rendiconto generale della Regione (comma 5), da effettuarsi «ai sensi degli articoli 39, 40 e 41 del testo unico di cui al regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214». Sempre secondo quanto previsto dal comma 5, «[a]lla decisione di parifica è allegata una relazione nella quale la Corte dei conti formula le sue osservazioni in merito alla legittimità e alla regolarità della gestione e propone le misure di correzione e gli interventi di riforma che ritiene necessari al fine, in particolare, di assicurare l'equilibrio del bilancio e di migliorare l'efficacia e l'efficienza della spesa. La decisione di parifica e la relazione sono trasmesse al presidente della giunta regionale e al consiglio regionale».

Il rinvio contenuto nel comma 5 dell'art. 1 del d.l. n. 174 del 2012 alle norme del Testo unico delle leggi sul funzionamento della Corte dei conti del 1934 equipara il controllo che quest'ultima svolge sul rendiconto delle Regioni ordinarie a quello svolto sul rendiconto dello Stato, che – come si è visto, proprio ai sensi dell'art. 40 del r.d. n. 1214 del 1934 – è svolto dalle Sezioni riunite con le «*formalità della giurisdizione contenziosa*».

Nel codice di giustizia contabile, benché manchi ogni riferimento alle procedure per il controllo che si svolge nella sede del giudizio di parifica, è invece previsto che le Sezioni riunite in sede giurisdizionale «*in speciale composizione, nell'esercizio della propria giurisdizione esclusiva in tema di contabilità pubblica, decidono in unico grado sui giudizi [...] nelle materie di contabilità pubblica, nel caso di impugnazioni conseguenti alle deliberazioni delle sezioni regionali di controllo*» (art. 11, comma 6, lett. e), c.g.c.³⁴). Da questa previsione è stata individuata la possibilità di impugnare le decisioni di parifica delle Sezioni regionali di controllo di fronte alle Sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione, seguendo le modalità dei giudizi a istanza di parte.

Le scansioni temporali del procedimento di parifica dei rendiconti regionali sono disciplinate dall'art. 18 del d.lgs. n. 118 del 2011, che colloca

³⁴ D.lgs. 26 agosto 2016, n. 174 (Codice di giustizia contabile, adottato ai sensi dell'articolo 20 della legge 7 agosto 2015, n. 124).

la parifica fra l'approvazione del disegno di legge di rendiconto da parte della Giunta (entro il 30 aprile dell'anno successivo al quale il rendiconto si riferisce) e l'approvazione del rendiconto medesimo da parte del Consiglio regionale (entro il 31 luglio successivo all'anno cui il rendiconto si riferisce).

Compone, infine, un quadro normativo alquanto lacunoso l'art. 20 della legge n. 243 del 2012, ai sensi del quale «[l]a Corte dei conti svolge il controllo successivo sulla gestione dei bilanci degli enti di cui agli articoli 9 e 13, ai fini del coordinamento della finanza pubblica e dell'equilibrio dei bilanci di cui all'articolo 97 della Costituzione», a sua volta attuativo dell'art. 5, comma 1, lett. a), della legge cost. n. 1 del 2012, il quale prescrive alla legge da adottarsi a maggioranza assoluta dei componenti delle due Camere (quale è stata poi la legge n. 243 del 2012) di disciplinare «per il complesso delle pubbliche amministrazioni [...] le verifiche, preventive e consuntive, sugli andamenti di finanza pubblica».

In proposito, è stato osservato che l'art. 20, assegnando alla Corte dei conti il compito di eseguire il controllo successivo sulla gestione dei bilanci degli enti territoriali e sul rispetto dei vincoli imposti dalla Costituzione e dalla stessa legge “rinforzata” n. 243 del 2012, attribuisce alla magistratura contabile una funzione centrale, ma soprattutto del tutto nuova, nel sistema di garanzia di effettività della legalità costituzionale-finanziaria³⁵.

Dal combinato disposto dell'art. 1, comma 5, del d.l. n. 174 del 2012 e dell'art. 41 del r.d. n. 1214 del 1934 emerge con chiarezza che il giudizio di parifica esita in due distinti atti dal contenuto differenziato: la “decisione” (art. 39 del r.d.), che conclude il giudizio sul rendiconto in base a parametri di stretta legalità³⁶; la “relazione allegata” (art. 41 del medesimo r.d.), che si

³⁵ Cfr. F. Sucameli, *Attuazione ed esecuzione della l. cost. n. 1/2012 attraverso il giudice del bilancio*, in *Federalismi.it*, n. 36/2020, 183.

³⁶ Più precisamente, nell'ambito della decisione, in base all'art. 39, primo comma, del r.d. del 1934, la Corte dei conti deve effettuare un esame di doppia conformità articolato in due fasi: la prima attiene al riscontro della corretta ricostruzione del fatto («La Corte [...] confronta i risultati tanto per le entrate, quanto per le spese ponendoli a riscontro con le leggi del bilancio»). Questa attività è quella che viene denominata, tecnicamente, “parificazione” in senso stretto; essa consiste in un'operazione matematica e formale, diretta a constatare l'equivalenza complessiva fra poste attive e passive di ciascun prospetto del “rendiconto generale”, al fine di emettere la dichiarazione sulla correttezza dei saldi, in termini di pa-

inquadra nelle funzioni definibili come “meramente” collaborative e comunque neutrali, a carattere non decisorio, che sono svolte dalla Corte dei conti nei confronti degli enti regionali ai sensi di quanto espressamente previsto dall’art. 7, comma 7, della legge n. 131 del 2003. A differenza della decisione, dunque, la relazione concerne la complessiva attività svolta e non soltanto i dati di rendiconto, includendo nel proprio orizzonte profili di tipo gestionale.

La particolare natura “ibrida” o “bicefala” del procedimento di parifica dei rendiconti regionali è descritta dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti nella deliberazione n. 14 del 15 maggio 2014, la quale ha evidenziato la *«peculiare natura del giudizio di parificazione, nel quale la funzione certativa appartiene alla struttura della Corte dedicata al controllo, mentre il segmento finale di tale attività si svolge in un contesto di natura giurisdizionale, tanto che da esso scaturiscono gli effetti del giudicato»*.

Fin qui sembrerebbero tutti d’accordo nell’individuare il procedimento di parifica dei rendiconti, complessivamente inteso, come una figura ibrida, in cui coesistono due anime, quella del controllo e quella del giudizio³⁷.

Tale “ibridazione delle forme” permane in ogni fase della parifica. Non è confinata esclusivamente alla fase prodromica, o istruttoria, ma sembra riguardare anche l’atto con cui si conclude il giudizio di parifica, ossia la decisione adottata dalla Sezione regionale.

Sulla natura che assume la decisione finale, infatti, la dottrina non è ancora del tutto concorde, confrontandosi due visioni che corrispondono,

reggio, avanzo o disavanzo. La seconda operazione è denominata “verificazione” (*«La Corte verifica il rendiconto generale [...]»*) e consiste nell’accertamento della conformità al “diritto” della rappresentazione e del calcolo come sopra effettuato e riscontrato. La verifica si basa sul raffronto fra l’atto di imputazione al bilancio e i suoi presupposti di diritto.

³⁷ Lo metteva in evidenza già S. Buscema, *Trattato di contabilità pubblica*, Vol. II – *La contabilità di Stato*, cit., 792 ss., nonché Id., *La giurisdizione contabile*, cit., 213 ss., in cui l’A., con riferimento evidentemente al rendiconto dello Stato, osserva che *«la decisione di parificazione, pur derivando da un processo svolgentesi con “le formalità della giurisdizione contenziosa”, non può dirsi atto giurisdizionale a tutti gli effetti, ma soltanto nei limiti dell’oggetto del giudizio, che è quello della verifica del contenuto del rendiconto generale e del confronto con le leggi di bilancio e di spesa; sicché il giudicato riguarda la certezza dei dati (certezza basata su una presunzione, trattandosi di un bilancio di competenza) e la legittimità dell’ordinazione delle spese da parte dei singoli Ministri»* [enfasi aggiunta].

grosso modo, alla scelta di privilegiare, alternativamente e in modo esclusivo, una delle due anime della parifica.

Da un lato, si collocano coloro che riconducono il giudizio di parificazione nell'alveo proprio delle tradizionali attività di controllo della Corte dei conti, ritenendo che la decisione della Sezione, senza esplicitare alcuna efficacia obbligatoria diretta, rispetto alle determinazioni degli organi regionali, si inserisca come elemento di mera ed esclusiva ausiliarietà all'interno del rapporto politico-dialettico fra Giunta e Consiglio, con l'intento di fornire a quest'ultimo, anche attraverso lo strumento della relazione allegata, elementi di valutazione per l'approvazione del disegno di legge sul rendiconto proposto dall'organo esecutivo³⁸.

Dall'altro, si contrappongono coloro i quali sostengono che, in virtù della natura giurisdizionale riconosciuta al medesimo giudizio, proprio perché finalizzato a garantire i valori della nuova Costituzione finanziaria, la decisione da esso scaturita produca effetti conformativi – con riferimento ai fatti e ai dati giuridico-contabili accertati in quella sede – i quali dovranno pertanto essere recepiti, ove possibile, dalla legge regionale di approvazione del rendiconto e dalla legge di assestamento del bilancio³⁹.

In proposito, va osservato che le Sezioni Unite della Corte di cassazione, nel respingere un ricorso per motivi di giurisdizione, hanno riconosciuto la «*natura “non giurisdizionale, né di atto amministrativo” della delibera che conclude il giudizio di parificazione delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti*»⁴⁰. In questa stessa occasione, inoltre, la Suprema Corte ha chiarito che il riferimento normativo alle «*formalità della giurisdizione contenziosa*» deve essere riferito «*esclusivamente alle modalità con le quali le Sezioni di controllo sono chiamate a deliberare senza alcun riflesso sulla natura del provvedimento emesso dalla Corte dei conti all'esito del giudizio di parificazione*»; circostanza, questa, che «*porta necessariamente ad escludere l'impugnabilità del medesimo provvedimento dinanzi alla Corte di cassazione, che sarebbe priva di giurisdizione a conoscerne (cfr. Sez. Unite ordinanza 30*

³⁸ *Ex plurimis*, si v. P. Santoro, *Le due anime del giudizio di parificazione. L'approccio giustizialista*, in www.contabilita-pubblica.it, 2018.

³⁹ *Ex plurimis*, si v. F. Sucameli, *Il giudizio di parificazione del rendiconto delle regioni*, in A. Canale, F. Freni (a cura di), *Responsabilità, contabilità, controllo*, Milano, 2019.

⁴⁰ Corte di cassazione, SS.UU., sentenza n. 22645 del 2016.

ottobre 2014, n. 23072). L'intervenuto espresso riconoscimento dell'impugnabilità della delibera in questione innanzi alle Sezioni riunite della Corte dei conti in speciale composizione, di cui si è appena dato conto (sub n. 4), inevitabilmente conferma l'impraticabilità del ricorso straordinario ex art. 111 Cost., comma 8, atteso che la norma, nel riconoscere, contro le decisioni del Consiglio di Stato e della Corte dei conti, il ricorso in Cassazione per i soli motivi inerenti alla giurisdizione, postula la definitività in senso sostanziale delle relative decisioni»⁴¹.

La giurisprudenza della Cassazione, dunque, sembra aver escluso finora, a chiare lettere, la natura giurisdizionale della decisione di parifica.

Tale approdo, peraltro, trova conferma nelle pronunce della Sezione Autonomie e delle Sezioni Riunite in speciale composizione della Corte dei conti, nelle quali sostanzialmente si afferma che «la delibera di parifica non determina alcun giudicato formale, proprio a ribadire il richiamato carattere della "ausiliarietà", sebbene le statuizioni certative proprie della parifica abbiano, anche nella insufficienza del vigente regime, una posizione contenutistica propria, che rimane come tale integra anche dopo l'eventuale approvazione legislativa del rendiconto»⁴². Infatti, «se è vero che "le funzioni di controllo non possono essere spinte sino a vincolare il contenuto degli atti legislativi o a privarli dei loro effetti", e che "Le funzioni della Corte dei conti trovano un limite nella potestà legislativa dei Consigli regionali" (Corte cost. 39/2014), è vero anche che "le sfere di competenza della Regione e della Corte dei conti si presentano distinte e non confliggenti", e che l'approvazione del rendiconto annuale da parte dell'organo legislativo, "non può significare ingerenza nell'opera di riscontro giuridico espletata dalla Corte dei conti e costituisce esercizio di autonoma funzione politica" [...] (sentenza n. 72 del 2012)»⁴³, «risultando affermato nell'ordinamento, dunque, il rapporto di ausiliarietà dell'attività di parificazione svolta dalla Corte nei confronti delle assemblee legislative e il collegamento teleologico fra detta attività e la legge regionale di approvazione del rendiconto» (enfasi aggiunta)⁴⁴.

La ratio di tale carattere "sfumato" della decisione di parifica – rispetto

⁴¹ *Ibidem*.

⁴² Corte dei conti, SS.RR. in spec. comp., sentenza n. 44/2017/EL.

⁴³ Corte dei conti, SS.RR. in spec. comp., sentenza n. 1/2019/EL.

⁴⁴ Corte dei conti, SS.RR. in spec. comp., sentenza n. 27/2014/EL.

alla vincolatività di una sentenza – sembra risiedere nella funzione di ausiliarità che il giudizio di parifica dei rendiconti regionali è stato chiamato a svolgere in origine, mutuandolo dalla parifica del rendiconto dello Stato.

In questo senso milita il testo delle «*Prime linee di orientamento per la parifica dei rendiconti delle Regioni*» approvate con delibera n. 9 del 2013 della Sezione Autonomie della Corte dei conti, ai sensi delle quali, per l'appunto, «*l'attività di parificazione svolta dalla Corte si pone in un rapporto di ausiliarità nei confronti delle assemblee legislative ed è, dunque, teleologicamente collegata alla legge di approvazione del rendiconto stesso*». In altri termini, la pronuncia della sezione regionale, interponendosi fra l'attività di rendicontazione e la legge che approva il rendiconto, avrebbe «*la funzione precipua di agevolare l'assemblea legislativa nel controllare che l'attività dell'organo esecutivo si sia svolta nel rispetto dei vincoli e delle autorizzazioni di spesa*»⁴⁵.

Una moderna concezione della parifica dei rendiconti regionali, tuttavia, non dovrebbe poter prescindere dalla effettiva portata della novella costituzionale intervenuta nel nostro ordinamento, all'indomani della sottoscrizione del Trattato sul c.d. «*Fiscal compact*», con l'assunzione da parte del nostro Paese di importanti obblighi di carattere finanziario e contabile. Come già accennato, dunque, in conseguenza di tale nuovo assetto istituzionale, oltre alla funzione ausiliare nei confronti del potere legislativo (che senz'altro permane), la Corte dei conti finisce per svolgere anche, ed eminentemente, la funzione peculiare di primo garante del rispetto del principio costituzionale dell'equilibrio dei bilanci e dei suoi corollari.

Ed è proprio il Giudice delle leggi, infatti, ad aver colto – fra i primi – la nuova centralità (e la nuova funzione di garanzia di legalità costituzionale) attribuita al giudizio di parifica dei rendiconti regionali, allorché, nel valutare la legittimazione delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti a sollevare l'incidente di costituzionalità, la Corte costituzionale si è dovuta confrontare anche con la natura sostanziale, gli esiti e gli effetti del procedimento di parifica.

Come già si è illustrato con riferimento alla parifica del rendiconto dello Stato, anche in relazione al giudizio di parifica dei rendiconti regionali –

⁴⁵ Corte dei conti, SEZAUT/9/2013/INPR.

così come, più in generale, e sin dalla sentenza della Corte costituzionale n. 226 del 1976, nell'ambito dei controlli preventivi di legittimità e regolarità degli atti dello Stato e degli enti territoriali – la Corte dei conti è stata ritenuta legittimata a sollevare questioni di legittimità costituzionale per violazione degli artt. 81 e 97, primo comma, Cost., ma anche, in tempi più recenti, evocando il contrasto con altri parametri costituzionali concernenti il riparto delle competenze tra Stato e Regioni, a condizione che tali asserite violazioni siano idonee a riverberarsi sui saldi finali del bilancio (c.d. “ridondanza finanziaria”).

In proposito, va ricordato che, dopo la riforma costituzionale del 2012 e a partire dalla sentenza n. 181 del 2015⁴⁶, la Corte costituzionale ha riconosciuto pienamente la legittimazione delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti *«in sede di giudizio di parificazione del bilancio, [...] 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»*⁴⁷.

E proprio in considerazione della peculiare funzione di tutela della legalità costituzionale-finanziaria intestata all'organo di giustizia contabile, il Giudice delle leggi ha chiarito che – ai fini della legittimazione ad agire – 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 (elencate, da ultimo, nella sentenza n. 80 del 2021) e la situazione è “analoga a quella in cui si trova un qualsiasi giudi-*

⁴⁶ Prima di allora, come si è già ricordato, la Corte costituzionale aveva comunque ritenuto sussistente la legittimazione degli organi della magistratura contabile a sollevare questioni di legittimità costituzionale nel corso del giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato; segnatamente, si vedano le sentenze n. 213 del 2008, n. 244 del 1995, n. 406 del 1989, n. 226 del 1976, n. 142 del 1968, n. 121 del 1966 e n. 165 del 1963.

⁴⁷ Oltre alla richiamata sentenza n. 181 del 2015 (punto 2 del *Cons. in dir.*), per il consolidamento di tale indirizzo si vedano, in ordine cronologico, almeno le sentenze n. 89 del 2017, n. 196 del 2018, n. 146 del 2019, n. 244 del 2020 e n. 215 del 2021, nonché l'ordinanza n. 181 del 2020.

ce (ordinario o speciale), allorché procede a raffrontare i fatti e gli atti dei quali deve giudicare alle leggi che li concernono”(sentenza n. 89 del 2017)»⁴⁸.

Come accennato, peraltro, tale legittimazione è stata riconosciuta anche nei casi in cui la lesione dei precetti finanziari sia la conseguenza della violazione di parametri costituzionali attinenti al riparto delle competenze⁴⁹, allorquando la suddetta invasione (o lesione) di competenza sia «funzionalmente correlata» alla violazione degli artt. 81 e 97, primo comma, Cost., per aver determinato, ad esempio, un incremento delle poste passive del bilancio in riferimento al costo del personale⁵⁰. Il fenomeno della “correlazione funzionale” è stato descritto in termini di “ridondanza”, evocando la nota teoria sui vizi deducibili dalle Regioni nei ricorsi che promuovono i giudizi di legittimità costituzionale in via principale⁵¹. A differenza della ridondanza comunemente intesa, però, nei casi *de quibus*, la Corte dei conti è legittimata a sollevare questioni di legittimità costituzionale per violazione – e quindi, lesione diretta – di parametri competenziali, esclusivamente qualora tale violazione sia idonea a riverberarsi sui parametri finanziari, i quali, pertanto, risulterebbero lesi “indirettamente”⁵².

⁴⁸ Così, ad es., la sentenza n. 215 del 2021, punto 4 del *Cons. in dir.*

⁴⁹ Su cui, *ex plurimis*, si v. G. Rivoecchi, *La parificazione dei rendiconti regionali nella giurisprudenza costituzionale*, in *Federalismi.it*, n. 15/2019, nonché, M. Bergh, *Nuovi confini del sindacato di controllo della Corte dei conti in sede di parifica e di tutela degli interessi adspoti: commento alle sentenze n. 196 del 2018 e n. 138 del 2019*, in *Federalismi.it*, n. 19/2019.

⁵⁰ Così, ad es., le sentenze n. 196 del 2018 e n. 112 del 2020.

⁵¹ Sul tema, *ex multis*, si vedano: C. Padula, *L'asimmetria nel giudizio in via principale. La posizione dello Stato e delle Regioni davanti alla Corte costituzionale*, Padova, 2005; M. D'Amico, *Le zone d'ombra nel giudizio di legittimità costituzionale in via principale*, in R. Balduzzi, P. Costanzo (a cura di), *Le zone d'ombra della giustizia costituzionale. I giudizi sulle leggi*, Torino, 2007, 217 ss.; M. Cecchetti, *La “ridondanza” tra mitologia e realtà. Vizi deducibili e legittimazione delle Regioni a difendere le proprie attribuzioni costituzionali contro gli atti legislativi dello Stato*, in *I ricorsi in via principale*, Atti del seminario svoltosi in Roma, Palazzo della Consulta, 19 novembre 2010, Milano, 2011, 279 ss.; E. Rossi, *La ridondanza, sai, è come il vento ... Considerazioni sui ricorsi regionali nei confronti di atti normativi statali nei giudizi in via principale*, in Aa.Vv., *Liber amicorum per Pasquale Costanzo. Diritto costituzionale in trasformazione*, vol. III – *Nuovi scenari per la giustizia costituzionale nazionale e sovranazionale*, Genova, 2020, p. 291 ss., nonché in *Consultaonline.it*, 24 marzo 2020.

⁵² Con le sentenze n. 189 e n. 112 del 2020, n. 146 e n. 138 del 2019, e prima ancora con la n. 196 del 2018, la Corte costituzionale ha accolto questioni sollevate dalle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti in sede di parifica dei rendiconti regionali in re-

Alla luce della citata sentenza n. 89 del 2017, confermata e richiamata anche da molteplici pronunce successive⁵³, le condizioni che legittimano la Corte dei conti in sede di parifica dei rendiconti regionali a promuovere l'incidente di costituzionalità sono state così sintetizzate:

a) l'applicazione di parametri normativi. Nel procedimento di parifica il prevalente quadro normativo di riferimento è quello dell'art. 81 Cost. assieme al d.lgs. n. 118 del 2011, e l'esito del procedimento è dicotomico, nel senso di ammettere o escludere dalla parifica le singole partite di spesa e di entrata che compongono il bilancio;

b) la giustiziabilità del provvedimento in relazione a situazioni soggettive dell'ente territoriale eventualmente coinvolte. In tal senso, depongono ormai le disposizioni normative esplicite che attribuiscono alle Sezioni riunite giurisdizionali in speciale composizione della Corte dei conti la giurisdizione sulle impugnazioni delle deliberazioni delle Sezioni regionali in sede di controllo;

c) il pieno contraddittorio sia nell'ambito del giudizio di parifica esercitato dalla sezione di controllo della Corte dei conti, sia nell'eventuale giudizio ad istanza di parte, qualora quest'ultimo venga avviato dall'ente territoriale cui si rivolge la parifica. In entrambe le ipotesi è contemplato anche il coinvolgimento del pubblico ministero contabile a tutela dell'interesse generale oggettivo della regolarità della gestione finanziaria e patrimoniale dell'ente territoriale.

Tali elementi rappresentano, a tutti gli effetti, il "naturale corollario" di

lazione all'art. 117, secondo comma, lett. *l*) e lett. *o*), Cost., con "ridondanza finanziaria" sugli artt. 81 e 97, primo comma, Cost. In quei casi, i vizi di costituzionalità non afferivano intrinsecamente alla posta di spesa, ma derivavano dal fatto che l'istituzione e la retribuzione dei ruoli pubblici non trovava copertura giuridica nell'ordinamento, e l'assenza di copertura giuridica si rifletteva sulla imputabilità della spesa al bilancio regionale, poiché ne intaccava la legittimità-regolarità di cui la Corte dei conti in sede di controllo sugli enti territoriali è custode. In altri termini, la lesione dei parametri finanziari era la conseguenza indiretta e mediata della violazione di competenze legislative esclusive statali. Sul tema, v. cfr. M. Bergo, *Vincoli alla spesa per il personale ed eclettismi regionali: i recenti approdi della giurisprudenza costituzionale sul coordinamento della finanza pubblica*, in G. Colombini (a cura di), *Scritti in onore di Aldo Carosi*, Napoli, 2021, p. 85 ss.

⁵³ Cfr., ad es., le sentenze n. 196 del 2018, n. 189 del 2020 e n. 247 del 2021, nonché, in termini più generali e con riferimento a tutti gli altri controlli di legittimità-regolarità, le sentenze n. 157 del 2020 e n. 89 del 2023.

quella che la dottrina più attenta ha individuato come la *«tendenza a ricollocare il giudizio di parificazione dei rendiconti nella prospettiva di un'attività dai connotati fortemente giurisdizionalizzati, in quanto rivolta all'applicazione obiettiva del diritto nelle forme della giurisdizione contenziosa e nell'interesse esclusivo della legalità costituzionale-finanziaria»* (enfasi aggiunta)⁵⁴. E a conclusioni del tutto convergenti giunge anche altra dottrina, la quale sottolinea la *«stretta correlazione tra incidentalità e giurisdizionalità del giudizio di parifica»*, evidenziando come l'ampliamento della prima corrisponda, in definitiva, a *«una tendenza alla giurisdizionalizzazione in senso proprio del giudizio di parifica, perché, al di là della ricorrente affermazione per cui il medesimo è giurisdizione solo “ai limitati fini” della promovibilità della questione, le condizioni della legittimazione a instaurare il giudizio incidentale vengono in concreto individuate nei caratteri propri del giudizio come espressione della giurisdizione, ossia nei canoni oggettivi di esercizio della funzione giurisdizionale (il suo essere basato solo su norme, il suo produrre decisioni impugnabili, il suo informarsi al principio del contraddittorio)»*⁵⁵.

Lo stesso Giudice costituzionale, in una delle sue recenti pronunce, offre una ricostruzione interpretativa che si colloca a chiare lettere nel segno della segnalata “giurisdizionalizzazione” del procedimento di parifica dei rendiconti, ovvero della natura sostanzialmente assimilabile alla “giurisdizione” delle attività e delle valutazioni affidate in quella sede all'organo di controllo. Nella sentenza n. 189 del 2020, muovendo dalla constatazione che i caratteri di tale procedimento sono stabiliti dall'art. 39 del r.d. n. 1214 del 1934 e ulteriormente specificati dall'art. 1 del d.l. n. 174 del 2012, la Corte afferma che *«essi rendono il procedimento di parifica ascrivibile al no-*

⁵⁴ Così G. Rivosecchi, *La parificazione dei rendiconti regionali nella giurisprudenza costituzionale*, cit., p. 11.

⁵⁵ Cfr. A. Cardone, *Parificazione dei rendiconti regionali e incidente di costituzionalità*, in Aa.Vv., *I controlli della Corte dei conti ed i complessi equilibri del sistema delle autonomie*, Conferenza dei Presidenti delle Assemblee legislative delle Regioni e delle Province autonome, dicembre 2020, 62; nello stesso senso e ancor più diffusamente a proposito del modello del “controllo in forma giurisdizionale”, si veda Id., *Quando portare la luce nelle «zone d'ombra» della giustizia costituzionale comprime l'autonomia regionale e incrina la tenuta dei modelli di controllo (di costituzionalità delle leggi e di sana gestione finanziaria degli enti territoriali)*, in *Le Regioni*, n. 1/2019, in part. 28 ss.

vero dei “controlli di legittimità-regolarità delle sezioni regionali della Corte dei conti sui bilanci consuntivi degli enti territoriali” (sentenza n. 101 del 2018). In tale sede, “la situazione è, dunque, 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’ (sentenza n. 226 del 1976) [...], risolvendosi nel valutare la conformità degli atti che ne formano oggetto alle norme del diritto oggettivo” (sentenza n. 89 del 2017). È evidente che, ove queste ultime siano costituzionalmente illegittime e tali siano dichiarate, il citato giudizio di conformità non possa avere esito positivo e, quindi, condurre alla “parificazione degli specifici capitoli del rendiconto regionale, dunque, delle spese che su di essi gravano” (sentenza n. 146 del 2019)»⁵⁶.

In definitiva, il giudizio di parifica dei rendiconti non può più ritenersi limitato a una verifica contabile di taglio meramente ragionieristico e rivolta ad accertare la semplice, formale, “copertura economico-finanziaria” delle partite di spesa, dovendo piuttosto focalizzarsi su quella concezione “sostanzialistica” e “qualitativa” dell’equilibrio tendenziale di bilancio alla quale più volte il Giudice costituzionale ha fatto riferimento e che impone anche la verifica della “giuridicità” e, dunque, della “legittimità” delle coperture.

Resta fermo, però, che il sindacato sulla legittimità costituzionale delle leggi regionali da parte degli organi di controllo contabile in sede di parifica, per quanto ampio possa essere, si configura necessariamente come potere limitato e concretamente riferibile solo a quanto risulti strettamente pregiudiziale ai fini della parificazione del rendiconto esaminato, ossia della validazione di correttezza – tanto complessiva, quanto analitica – del risultato di esercizio riferito alla specifica annualità presa in considerazione.

In questo senso, ancora la Corte costituzionale ha chiarito che «*la decisione di parificazione [...] conferisce certezza solo al rendiconto parificato, quello relativo allo specifico esercizio finanziario e che attesta, a tal fine, che non sono più modificabili i relativi risultati (fra le altre, di recente, Corte dei conti, sez. regionale di controllo per la Regione Campania, decisione 27 dicembre 2019, n. 217/2019/PARI)»⁵⁷.*

⁵⁶ Sentenze n. 189 del 2020 e n. 244 del 2020.

⁵⁷ Sentenza n. 244 del 2020.

La lettura combinata delle disposizioni legislative, della Costituzione come riformata nel 2012 e della giurisprudenza richiamata, ci consegna dunque un giudizio di parifica teleologicamente orientato in modo peculiare alla tutela di principi costituzionali quali l'equilibrio di bilancio, il buon andamento della p.a., la sana gestione finanziaria, la copertura delle leggi, all'interno di un contesto costituzionale e istituzionale che, come si è accennato, oggi ancor più che nel passato riconosce al bilancio la sua funzione di "bene pubblico", quale strumento indispensabile e insostituibile di implementazione del principio democratico, in quanto orientato a rendere conto agli elettori della gestione delle risorse pubbliche, soprattutto con riferimento alle c.d. "spese costituzionalmente necessarie" connesse alla garanzia del nucleo essenziale e incompressibile dei diritti fondamentali⁵⁸.

La stessa legislazione contabile è passata da una questione di pura "ragioneria" a una sostanza sempre più giuridico-legale, poiché fondata su un materiale normativo amplissimo, composto da una trama assai complessa di norme di rango costituzionale, di matrice europea e di rango legislativo ordinario che vanno a integrare e comporre, secondo le logiche di una sorta di "blocco di costituzionalità", il quadro di parametri di validità su cui si devono misurare gli equilibri di bilancio.

In questo scenario, il controllo sul rendiconto della Regione è uno strumento ausiliare non (più) solo nei confronti degli organi politici

⁵⁸ Sulla qualificazione del bilancio come "bene pubblico", «vale a dire come documento capace di informare il cittadino sulle obiettive possibilità di realizzazione dei programmi e sull'effettivo mantenimento delle promesse elettorali», ossia come strumento di attuazione del "diritto-dovere" delle istituzioni pubbliche «di rappresentare le risorse disponibili e le scelte effettuate: come sono state presentate all'elettore, come sono state programmate, come sono state realizzate», si v. A. Carosi, *La Corte costituzionale tra autonomie territoriali, coordinamento finanziario e garanzia dei diritti*, in *Rivistaaic.it*, n. 4/2017, 18, non a caso Giudice redattore delle pronunce in cui il Giudice delle leggi ha fatto riferimento a tale qualificazione, a partire dalla sent. n. 184 del 2016, poi ripetutamente confermata nella giurisprudenza costituzionale successiva: cfr., ad es., le sentenze n. 80 del 2017 (punto 5.1 del *Cons. in dir.*), n. 247 del 2017 (punto 10 del *Cons. in dir.*), n. 51/2019 (punto 4.4 del *Cons. in dir.*), n. 146 del 2019 (punto 5 del *Cons. in dir.*), n. 115 del 2020 (punto 7 del *Cons. in dir.*), nonché l'ord. n. 17 del 2019. Da ultimo, la natura di "bene pubblico" del bilancio è ribadita espressamente nella sentenza n. 184 del 2022 (su cui v. *infra*), laddove la Corte ne identifica il connotato peculiare nella sua "funzionalità" «a sintetizzare e certificare le scelte dell'ente territoriale sulla gestione delle risorse della collettività e a svelarne la rispondenza ai principi costituzionali» (punto 5.2 del *Cons. in dir.*).

dell'ente, ma soprattutto nei confronti degli elettori, ossia funzionale alla garanzia della democraticità del sistema. Al paradigma meramente collaborativo, su cui si fonda il modello più tradizionale dei controlli sulla gestione dei bilanci regionali, si affianca così un controllo di nuova natura, in quanto posto a garanzia della conformità a precetti costituzionali e, pertanto, dotato di altrettanto nuova coerenza, non potendosi ipotizzare che gli effetti e i seguiti della parifica restino ancorati al mero invito ausiliare, rimesso alle spontanee determinazioni in senso autocorrettivo degli organi politici dell'Ente. L'ausiliarità della Corte dei conti, infatti, si declina ormai anche – e, forse, prima di tutto – nei termini di una funzione di garanzia obiettiva della legalità costituzionale-finanziaria dell'ordinamento e, nello specifico, delle decisioni di bilancio e delle relative gestioni delle risorse pubbliche da parte degli enti territoriali.

Tali considerazioni aprono ai protagonisti del giudizio di parifica nuovi scenari sulle ulteriori evoluzioni, volte a meglio configurarne alcuni aspetti, specie di fronte al *vacuum* normativo che continua a contrassegnare questa procedura.

Lo ricorda, da ultimo, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 246 del 2021, in cui si afferma che *«la vicenda della parifica dell'esercizio 2018, che – avviata in ritardo rispetto al termine di legge e poi conclusa, in definitiva, a oltre un anno e mezzo dalla fine di tale esercizio – evidenzia, con la sua tempestività, l'opportunità, più in generale, di una precisa disciplina positiva dello svolgimento del procedimento di parifica dinanzi alla sezione regionale di controllo; il che risulterebbe funzionale, specialmente con riguardo all'attività istruttoria e al contraddittorio con le parti, a una migliore sincronizzazione»*⁵⁹.

Dal 2013 le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti hanno iniziato a sviluppare metodi di analisi dei rendiconti regionali finalizzati allo specifico profilo contenutistico e formale della decisione di parificazione. Tali attività si sono svolte nell'ambito della azione di indirizzo (senza dubbio particolarmente opportuna) proveniente dalle deliberazioni di indirizzo della Sezione delle Autonomie e delle Sezioni riunite in sede di controllo della Corte dei conti.

Nell'ambito delle funzioni di controllo assegnate alla Corte dei conti, il

⁵⁹ Cfr. par. 6.1.1 del *Cons. in dir.*

giudizio di parificazione del rendiconto regionale si connota, come detto, per l'espressa previsione normativa che si limita a richiederne lo svolgimento con le «*formalità della (...) giurisdizione contenziosa*» (art. 40 del t.u. delle leggi sulla Corte dei conti, richiamato dall'art. 1, comma 5, d.l. n. 174 del 2012). Sulla base di tale norma, le Sezioni riunite hanno tratto la conferma «*da un lato, [del]la sostanziale natura di controllo della relativa attività e, dall'altro, [del]la volontà di rendere intangibili, con l'efficacia del giudicato, le risultanze del rendiconto generale, sottoposte all'approvazione del Consiglio regionale*»⁶⁰.

Pertanto, sotto il profilo contenutistico, si va sempre più approfondendo l'ambito dell'esame che le Sezioni regionali di controllo compiono sul rendiconto e gli effetti che questo esame può determinare sulla decisione di parificare o meno il rendiconto stesso.

Il dato di partenza è costituito, come detto, dall'art. 39 del testo unico delle leggi sulla Corte dei conti (r.d. 12 luglio 1934, n. 1214), al quale l'art. 1, comma 5, del d.l. n. 174 del 2012 fa espresso rinvio: pur se riferito espressamente e formalmente all'ordinamento dello Stato, esso dispone che «*La Corte verifica il rendiconto generale dello Stato e ne confronta i risultati tanto per le entrate, quanto per le spese, ponendoli a riscontro con le leggi del bilancio. [...]*».

L'interpretazione di tale disposizione ha ovviamente registrato un'evoluzione legata alle successive modifiche dell'ordinamento.

Nelle linee di orientamento che il Presidente della Corte dei conti ha trasmesso in data 16 maggio 2018 in materia di «*Procedure per lo svolgimento dell'attività istruttoria e dell'udienza del giudizio di parificazione del rendiconto generale della regione/provincia autonoma, per l'esercizio 2017*»⁶¹ vengono richiamati i passaggi più significativi delle pronunce di indirizzo, emesse dalla Sezione delle Autonomie e dalle Sezioni riunite in sede di controllo, e che prevedono, in sintesi, il rispetto delle seguenti formalità:

- consentire alla Procura regionale l'accesso ai dati dell'istruttoria compiuta dalla Sezione man mano che questi vengono inviati dall'Amministrazione regionale;
- trasmettere alla Regione il testo della proposta di relazione com-

⁶⁰ Delibera n. 7/SSRRCO/QMIG/2013.

⁶¹ Nota del Presidente della Corte dei conti n. 1250/2018/PRES del 16 maggio 2018.

prensiva degli eventuali profili problematici, al fine di consentirle di fornire gli elementi fattuali e gli argomenti ritenuti utili alla valutazione finale della Sezione;

- svolgere una formale adunanza preliminare all'udienza di discussione destinata al completamento dell'attività istruttoria in contraddittorio con la Regione e la Procura regionale;
- prevedere l'intervento orale del rappresentante della Regione nel corso dell'udienza pubblica del giudizio di parificazione sui temi oggetto dell'istruttoria.

La centralità delle verifiche sugli aggregati di bilancio svolta nella fase istruttoria può essere colta fino in fondo considerando che l'accertamento di eventuali irregolarità potrebbe influire sull'esito del giudizio di parificazione, laddove tali irregolarità finissero per incidere sulla veridicità della rappresentazione dei conti⁶². Giova rammentare, in proposito, che la precipua finalità della rendicontazione è quella di garantire il «*controllo preventivo*» (e non successivo) sulla veridicità delle risultanze finanziarie.

Sotto il profilo procedurale, si può pensare a una più esplicita attenzione alle scansioni temporali in cui si svolge il procedimento istruttorio officioso della Sezione regionale di controllo e alle modalità di composizione del collegio; alla possibilità di compiere verifiche dirette su atti della gestione del bilancio rilevanti ai fini della verifica della corretta rendicontazione; alle modalità attraverso le quali il pubblico ministero contabile possa formare le proprie determinazioni, poi esternate nelle conclusioni presentate alla sezione; agli strumenti a disposizione dell'Amministrazione per intervenire nel giudizio a tutela delle proprie posizioni giuridiche soggettive, con particolare riferimento agli eventuali profili in fatto o in diritto suscettibili di condurre a una pronuncia di non parifica, atteso che la sezione regionale di controllo cumula in sé sia i poteri istruttori che decisori.

Ciò posto, considerato che l'ibridazione delle forme porta i nodi al pettine di tutte le fasi in cui si articola la parifica, non sembra ormai più differibile l'intervento di una disciplina legislativa nazionale che sia in grado, mediante la regolazione uniforme e puntuale di formalità e strumenti di garanzia, di assicurare l'effettività (e, soprattutto, la prevedibilità) di un con-

⁶² In questi termini, si v. Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 9/SEZAUT/2013/INPR del 26 marzo 2013.

traddittorio pieno e uguale in tutte le fasi che compongono il procedimento di parificazione. In altri termini, occorrerebbe decisamente superare l'attuale situazione dei procedimenti di parifica, a tutt'oggi caratterizzati da un contraddittorio in larga misura "deformalizzato" ovvero, al più, rimesso alle forme, alle modalità, ai tempi e agli strumenti stabiliti, caso per caso e di volta in volta, da ciascuna Sezione regionale secondo il proprio prudente apprezzamento e sulla base di variegate, contingenti e comunque inevitabilmente mutevoli "sensibilità" istituzionali.

Quanto agli effetti della decisione di parifica, gli elementi che si è provato fin qui a sintetizzare conducono ad affermare che essa assuma una sorta di "vincolatività indiretta" nei confronti degli enti cui è rivolta⁶³, i quali, pur rimanendo liberi di esercitare la loro autodeterminazione politica circa gli strumenti e le modalità di conformazione agli esiti di quella decisione, non potranno sottrarsi all'eventuale sindacato di legittimità costituzionale della loro legislazione conseguente e successiva che risultasse incompatibile con gli accertamenti sui saldi effettuati dalla Corte dei conti in relazione al rendiconto di quel determinato esercizio finanziario⁶⁴. Tale vincolatività indiretta, peraltro, non è scevra da profili problematici, che emergono dall'osservazione delle differenze tra il dato sottoposto inizialmente al controllo e quello definitivamente approvato dalla Regione (con la legge di approvazione del rendiconto) a seguito del controllo stesso.

Le Sezioni regionali della Corte dei conti, in sede di giudizio di parificazione, infatti, in un sempre crescente numero di casi emettono giudizi di

⁶³ Sulla "efficacia conformativa indiretta" della decisione di parifica e sulla sua ascrivibilità a una corretta lettura già della sent. n. 39/2014 della Corte costituzionale, si consenta il rinvio a M. Bergo, M. Cecchetti, *La parifica dei rendiconti regionali quale paradigma per l'individuazione delle "garanzie minime" di tutela degli enti territoriali nei procedimenti di controllo di legittimità-regolarità sui bilanci svolti dalla Corte dei conti*, in *Bilancio Comunità Persona*, n. 1/2022, 95 ss., in part. 115-117, nonché a M. Cecchetti, *Il "sistema" dei controlli di legittimità-regolarità dei conti delle Regioni e delle Province autonome nella dialettica tra collaborazione interistituzionale ed effetti cogenti e conformativi sull'autonomia degli enti controllati*, in *Federalismi.it*, n. 28/2022, 76 ss., in part. 107 ss.

⁶⁴ Cfr., da ultimo, l'emblematico esempio della sentenza n. 39 del 2024 della Corte costituzionale, che ha dichiarato l'incostituzionalità di alcune disposizioni legislative della Regione Molise contenute nella legge di approvazione di un rendiconto e nella legge di assetto per l'esercizio successivo proprio in ragione della difformità dei saldi rispetto a quanto accertato dalla Corte dei conti in sede di parifica.

parifica con “eccezioni” che solo impropriamente vengono definiti come parziali. In questi casi, a ben vedere, formalmente la parifica è positiva e l’organo legislativo può approvare il rendiconto, con la previsione però che tenga conto delle eccezioni sollevate dalla sezione regionale e in qualche modo vi si adegui. Tali prescrizioni, dunque, si affiancano alla decisione di parifica, prospettando all’Amministrazione dati certi con cui correggere alcune poste contabili, onde allinearsi a quanto certificato.

Le distinzioni di carattere definitorio e formale, tuttavia, riversano non pochi problemi sulla sostanza del rendiconto.

Le parifiche “con eccezioni”, infatti, escludono il riconoscimento della regolarità di specifiche poste contabili, in quanto ritenute non conformi alle disposizioni di legge in materia o contrarie ai principi contabili volti ad assicurare la sana gestione finanziaria.

Al riguardo, va rilevato che le Sezioni regionali, nel contestare tali irregolarità, operano spesso in modo difforme, non procedendo sempre a una puntuale rideterminazione del saldo contabile. In alcuni casi si limitano a rilevare l’errata determinazione del risultato, rimettendo di fatto alla Regione l’onere della sua ri-quantificazione. In altri casi, le Sezioni provvedono direttamente al ricalcolo del risultato corretto (o di una sua componente) rispetto al valore proposto nel progetto di rendiconto.

Proprio per il carattere “certificatorio” che conferiscono ai dati contabili oggetto del giudizio, sarebbe opportuno che le decisioni non si limitassero a dichiarare l’irregolarità di una posta escludendola dalla parifica, ma procedessero a una corretta determinazione della stessa, che indicasse l’esatta misura del provvedimento correttivo richiesto alla Regione, già in sede di approvazione legislativa del rendiconto.

È di tutta evidenza che tali aspetti problematici si riverberano sul seguito della decisione di parifica, coinvolgendo direttamente la trama dei rapporti istituzionali e fra poteri⁶⁵.

⁶⁵ Significative in proposito le recenti pronunce della Corte costituzionale n. 184 del 2022, in sede di giudizio per conflitto di attribuzione sul c.d. “caso siciliano”, nonché, in termini molto simili (seppure in sede di giudizio di legittimità costituzionale promosso in via incidentale), n. 120 del 2024.

6. *Qualche considerazione di sintesi*

La ricostruzione e l'analisi fin qui sviluppate consentono di trarre alcune brevi considerazioni di sintesi, da cui emergono plasticamente l'acume e l'attualità del pensiero di Salvatore Buscema. Secondo il Professore, infatti, la funzione primaria del rendiconto doveva considerarsi, in sintesi estrema, quella di obbligare chi ha la gestione delle risorse pubbliche a rendere trasparente le modalità con cui tali risorse sono state impiegate.

Se questa è la essenziale finalità della rendicontazione, evidentemente comune tanto per lo Stato quanto per le Regioni, l'istituto della parifica rivela una intrinseca coerenza funzionale proprio al perseguimento di tale obiettivo, ossia in primo luogo a consentire la certificazione della veridicità e della correttezza dei saldi, collocandosi però, al tempo stesso, al crocevia di plurime e ben più articolate esigenze che scaturiscono dalle trame sempre più complesse del quadro normativo (europeo, costituzionale e legislativo) in cui si collocano nei tempi attuali i bilanci pubblici.

Come si è cercato di illustrare, infatti, la parifica dei rendiconti, proprio nel perseguimento della sua ontologica funzione certatoria della veridicità e correttezza dei saldi di bilancio e, soprattutto, del risultato di amministrazione, assume – oggi ancor più di ieri – una insostituibile e peculiare funzione che ne fa, a tutti gli effetti, anche per il tramite del sindacato di costituzionalità della legislazione ordinaria su cui trovano fondamento le poste di entrata e di spesa e che è divenuto strumento ordinariamente utilizzato quanto meno nelle parifiche regionali, il principale istituto di garanzia della legalità costituzionale-finanziaria dei conti pubblici e, conseguentemente, in base al principio del bilancio come “bene pubblico”, del corretto funzionamento delle dinamiche del sistema democratico, anche al fine di assicurare l'effettività delle prestazioni pubbliche costituzionalmente necessarie concernenti i diritti fondamentali. Un istituto che è posto a chiusura del sistema complessivo dei controlli affidati alla magistratura contabile, quale vero e proprio culmine e fonte dell'intero ciclo di bilancio annuale e pluriennale, inserito – com'è stato efficacemente osservato⁶⁶ – «nell'esperienza complessiva e coordinata del framework dei controlli» (si pensi, solo per

⁶⁶ C. Chiappinelli, *La parifica dei rendiconti nel quadro evolutivo dei controlli: un fil rouge nell'unitaria funzione di garanzia*, cit., in part. 80 ss.

richiamare l'esempio forse più significativo, al raccordo indissolubile con la relazione periodica sulle coperture delle leggi di spesa), abbinando in un unico procedimento due finalità o, meglio, due funzioni distinte ma indissolubilmente coordinate: da un lato, «l'attenzione alla regolarità contabile ed alla regolarità finanziaria, quali canoni fondamentali del giudizio di parifica», dall'altro, l'attenzione a perseguire e "garantire" anche «l'efficacia dell'azione pubblica» mediante lo strumento della relazione, nella quale si esprime quella funzione referente della Corte dei conti – di vero e proprio "ausilio" alle assemblee legislative e, più in generale, agli organi del circuito dell'indirizzo politico – che si connota come funzione istituzionale autonoma, «da collocare accanto a quelle tradizionali di controllo e di giurisdizione», e che trova fondamento nell'alta specializzazione professionale dell'Istituto e nella sua posizione di neutralità.

La parifica dei rendiconti dello Stato e delle Regioni, però, a dispetto dei tratti comuni (identità di fondamento normativo, oggetto, esito, effetti, finalità, valenza democratica), non è un istituto unitario; in realtà, infatti, siamo di fronte a due istituti connotati da tratti assai diversificati nell'esperienza concreta e che hanno seguito percorsi differenti nel rispettivo percorso evolutivo.

Mentre nel caso della parifica statale l'attenzione si concentra principalmente sulla relazione, nel caso delle parifiche regionali l'enfasi si è decisamente collocata sulla decisione e sulle prospettive del "dialogo tra Corti" mediante l'accesso alla giustizia costituzionale (di cui, come detto, si fa sempre più ampio utilizzo e che si è progressivamente esteso anche alla c.d. "connessione funzionale" – o "correlazione funzionale" – dei vizi denunciabili rispetto ai parametri costituzionali finanziari).