**La Corte Costituzionale e l’armonizzazione della contabilità pubblica: appunti per un approfondimento**

**1 - La dimensione temporale delle obbligazioni attive e passive d’esercizio**

Sentenza Corte Costituzionale 6/2017

Ai fini della presente decisione, nel vastissimo ed articolato ordito normativo contenuto nel richiamato d.lgs. n. 118 del 2011, **occorre concentrare l’attenzione sul principio della “competenza finanziaria potenziata”, sull’istituto del “fondo pluriennale vincolato” e sull’impatto di tali innovazioni sulle tecniche di copertura della spesa.** È in tale prospettiva, infatti, che va inquadrato il contestato disavanzo tecnico, applicato dalla Regione autonoma Sardegna.

**I caratteri fondamentali della competenza finanziaria potenziata possono essere così sintetizzati:**

**a) rilevanza contabile e giuridica della dimensione temporale delle obbligazioni attive e passive inerenti ai singoli esercizi finanziari;**

**b) natura autorizzatoria, non solo del bilancio annuale ma anche di quello triennale, i quali sono stati riuniti in un unico documento;**

**c) obbligo della copertura finanziaria a prescindere dall’esercizio di imputazione della spesa;**

**d) imputazione dell’accertamento e dell’impegno alle scritture di un esercizio sulla base della scadenza della relativa obbligazione e della sua esigibilità;**

**2 - Il “governo” degli equilibri di bilancio: ricaduta sulle responsabilità apicali dell’ente**

Art. 97 Costituzione, primo comma:

**Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico.**

Sentenza Corte Costituzionale n. 6/2017

Attraverso una necessaria sintesi e semplificazione delle criticità che caratterizzano la regolazione e la gestione finanziaria, può dirsi che **le minacce più sensibili all’equilibrio dei bilanci pubblici, ed in particolare a quello dei bilanci degli enti territoriali, vengono dalle problematiche giuridiche, estimatorie ed organizzative afferenti ai crediti e ai debiti, nonché dalla sovrastima – in sede previsionale – dei flussi finanziari di entrata.**

In una precedente fattispecie di copertura con rinvio ad esercizi futuri, questa Corte – sempre con riguardo alla Regione autonoma Sardegna – ha affermato 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 futuri (sentenza n. 384 del 1991).** […] **È per questo che l’art. 81, quarto [ora terzo] comma, della Costituzione, pone il principio fondamentale della copertura delle spese, richiedendo la contestualità tanto dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa quanto di quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime. In questo quadro è evidente che la copertura di spese mediante crediti futuri, lede il suddetto principio costituzionale […]. Un siffatto sistema di copertura mediante crediti non ancora venuti a scadenza contraddice peraltro la stessa definizione di “accertamento dell’entrata”, poiché è tale quella che si prevede di aver diritto di percepire nell’esercizio finanziario di riferimento e non in un esercizio futuro» (sentenza n. 213 del 2008).**

Sentenza Corte Costituzionale n. 250/2013

**Il principio dell’equilibrio tendenziale del bilancio «consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche»**

Sentenza Corte Costituzionale 70 / 2012

**Nell’ordinamento finanziario delle amministrazioni pubbliche i principi del pareggio e dell’equilibrio tendenziale fissati nell’art. 81, quarto comma, Cost. si realizzano attraverso due regole, una statica e l’altra dinamica: la prima consiste nella parificazione delle previsioni di entrata e spesa; la seconda, fondata sul carattere autorizzatorio del bilancio preventivo, non consente di superare in corso di esercizio gli stanziamenti dallo stesso consentiti.**

**La loro combinazione protegge l’equilibrio tendenziale in corso di esercizio “a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti”.**

Caratteristica fondamentale del bilancio di previsione è quella di riferirsi alle operazioni ipotizzate nell’esercizio di riferimento, le quali – proprio **in base al principio costituzionale dell’equilibrio tendenziale tra spese ed entrate di cui all’art. 81, quarto comma, Cost.** – **dovrebbero compensarsi nel confronto tra attività e passività.**

Art. 147-quinquies, TUEL

(Controllo sugli equilibri finanziari)

**Il controllo sugli equilibri finanziari è svolto sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'organo di revisione, prevedendo il coinvolgimento “attivo” degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei “responsabili dei servizi”, secondo le rispettive responsabilità**

**3 - Il fondo pluriennale vincolato: garanzia di copertura delle spese pubbliche, rafforzamento della funzione programmatoria, la performance**

Sentenza Corte Costituzionale n. 6/2017

**Dalla scelta del legislatore di applicare il principio della competenza finanziaria potenziata deriva la necessità di istituire il fondo pluriennale vincolato, il quale serve a garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l’acquisizione delle risorse ed il loro impiego. Detto fondo è costituito da risorse accertate, destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell’ente già impegnate, ed esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l’entrata (Allegato 4/1, punto 9.8, del d.lgs. n. 118 del 2011).**

Nell’ambito del percorso giuridico-contabile delineato dalla riforma **si è avvertita l’esigenza di porre in evidenza, e di eliminare, il disavanzo sommerso che tradizionalmente si annidava nella gestione dei residui e nella loro applicazione al risultato di amministrazione**. Conseguentemente sono state fissate nuove regole per le amministrazioni territoriali interessate all’emersione e alla rimozione del fenomeno.

**Alla luce di quanto premesso circa la competenza finanziaria potenziata, il fondo pluriennale vincolato ed il riaccertamento straordinario dei residui, la logica del nuovo sistema, introdotto dal d.lgs. n. 118 del 2011, è quella di dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l’erogazione delle spese.**

Delibera Sezione Autonomie Corte dei Conti n. 4/2015 “Linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle Regioni e degli enti locali (D. Lgs. 118/2011, integrato e corretto dal D. Lgs. 126/2014)

**L’ordinamento precedente era caratterizzato da una sostanziale a-temporalità della programmazione e gestione degli impieghi di risorse: con i residui “tecnici” e con gli impegni degli accantonamenti di risorse, la rappresentazione contabile si rendeva opaca e non consentiva di valutare i tempi dell’azione amministrativa in termini di effettivo impiego delle risorse acquisite, misurato da obbligazioni giuridicamente perfezionate e scadute, e di determinazione della distanza temporale tra il momento di acquisizione dei mezzi finanziari e il momento del loro impiego.**

Si realizza nel nuovo contesto il vero significato programmatorio e di controllo del Fondo pluriennale vincolato che deriva dal riaccertamento straordinario dei residui: **rappresentare e gestire, in modo responsabile e controllato, il divario temporale esistente tra il momento del reperimento delle entrate, di norma vincolate, e quello del loro utilizzo per il raggiungimento delle finalità istituzionali, legate all’esercizio delle funzioni fondamentali dell’ente**

**4 - Sostenibilità del debito**

Sentenza Corte Costituzionale 88/2014

**Viene in rilievo, al riguardo, l’art. 5, comma 2, lettera b), della legge cost. n. 1 del 2012, secondo cui la legge rinforzata disciplina «la facoltà dei Comuni, delle Province, delle Città metropolitane, delle Regioni e delle Province autonome di Trento e di Bolzano di ricorrere all’indebitamento, ai sensi dell’articolo 119, sesto comma, secondo periodo, della Costituzione, come modificato dall’articolo 4 della presente legge costituzionale»**. La disposizione, dunque, prevede l’adozione di una disciplina statale attuativa che non appare in alcun modo limitata ai principi generali e che deve avere un contenuto eguale per tutte le autonomie. Pertanto, la circostanza che la normativa censurata abbia un contenuto dettagliato e il fatto che sia più rigorosa di quella contenuta negli statuti delle ricorrenti non comportano violazione del parametro costituzionale.

**La garanzia dell’omogeneità della disciplina è connaturata alla logica della riforma, poiché, oggi ancor più che in passato, non si può «ammettere che ogni ente, e così ogni Regione, faccia in proprio le scelte di concretizzazione» (sentenza n. 425 del 2004) dei vincoli posti in materia di indebitamento.** Si tratta infatti di vincoli generali che devono valere «in modo uniforme per tutti gli enti, [e pertanto] solo lo Stato può legittimamente provvedere a tali scelte» (sentenza n. 425, citata).

7.2.− **Questa esigenza di uniformità, del resto, è il riflesso della natura ancillare della disciplina dell’indebitamento rispetto ai princìpi dell’equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito pubblico: essa, al pari di questi ultimi, deve intendersi riferita al «complesso delle pubbliche amministrazioni» (così gli attuali artt. 81, sesto comma, e 97 Cost., e, con forme ancora più esplicite, il nuovo art. 119 Cost., nonché l’art. 5, comma 2, lettera c), della legge cost. n. 1 del 2012). I vincoli imposti alla finanza pubblica, infatti, se hanno come primo destinatario lo Stato, non possono non coinvolgere tutti i soggetti istituzionali che concorrono alla formazione di quel «bilancio consolidato delle pubbliche amministrazioni» (sentenza n. 40 del 2014; si vedano anche le sentenze n. 39 del 2014, n. 138 del 2013, n. 425 e n. 36 del 2004), in relazione al quale va verificato il rispetto degli impegni assunti in sede europea e sovranazionale.**

La riforma poggia dunque anche sugli artt. 11 e 117, primo comma, Cost., oltre che – e soprattutto − sui princìpi fondamentali di unitarietà della Repubblica (art. 5 Cost.) e di unità economica e giuridica dell’ordinamento (art. 120, secondo comma, Cost.), unità che già nel precedente quadro costituzionale era sottesa alla disciplina della finanza pubblica e che nel nuovo ha accentuato la sua pregnanza.

**Si deve aggiungere che l’attuazione dei nuovi princìpi, e in particolare di quello della sostenibilità del debito pubblico, implica una responsabilità che, in attuazione di quelli «fondanti» (sentenza n. 264 del 2012) di solidarietà e di eguaglianza, non è solo delle istituzioni ma anche di ciascun cittadino nei confronti degli altri, ivi compresi quelli delle “generazioni future”.**

Il primo comma (Art. 10 Legge 243/2012 e s.m.i. ndr) stabilisce che **il ricorso all’indebitamento delle autonomie è consentito esclusivamente per finanziare spese di investimento** «con le modalità e nei limiti previsti dal presente articolo e dalla legge dello Stato». Nessun compito, dunque, è assegnato al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri.

**Il secondo comma fissa la regola che le operazioni d’indebitamento sono effettuate solo contestualmente all’adozione dei piani di ammortamento di durata non superiore alla vita utile dell’investimento e nei quali sono evidenziate sia l’incidenza delle obbligazioni assunte sui singoli esercizi finanziari futuri che le modalità di copertura degli oneri corrispondenti.**

**La prima parte del comma pone dunque un precetto “autoesecutivo”, che non richiede l’individuazione di «criteri e modalità di attuazione».**

**Questi, per contro, vengono in gioco con riferimento alla seconda parte relativa alla “evidenziazione” della incidenza delle obbligazioni assunte sui singoli esercizi finanziari e delle tecniche di copertura degli oneri corrispondenti. Tale attività è riconducibile all’armonizzazione dei bilanci di competenza esclusiva dello Stato ex art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. e richiede all’evidenza una disciplina integrativa dal carattere esclusivamente tecnico.**

**5 - La dimostrazione analitica dei crediti e la “svalutazione”**

Sentenza Corte Costituzionale n. 138 / 2013

È bene ricordare in proposito che **il coordinamento della finanza pubblica** attiene soprattutto al rispetto delle regole di convergenza e di stabilità dei conti pubblici, regole provenienti sia dall’ordinamento comunitario che da quello nazionale

**Gli eventuali disavanzi di ciascun ente, i quali costituiscono la componente analitica dell’aggregato finanziario complessivo preso come punto di riferimento per il rispetto degli obblighi comunitari e nazionali, si accertano – per quel che riguarda la gestione annuale – attraverso il risultato di amministrazione, che costituisce l’epilogo del rendiconto finanziario. Si può pertanto concludere che le norme finanziarie contenute nei rendiconti, le quali risultano idonee a violare il rispetto dei limiti derivanti dall’ordinamento comunitario e dalla pertinente legislazione nazionale in materia oppure a non consentirne la verifica, possono risultare in contrasto con principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica.**

Acclarato che modalità non corrette di redazione del rendiconto finanziario approvato con legge regionale possono costituire strumento di violazione degli obblighi inerenti al rispetto dei canoni della sana gestione finanziaria, come tutelati dal precetto costituzionale invocato, …..omissis…..

**Il principio della previa dimostrazione analitica dei crediti e delle somme da riscuotere, iscrivibili nelle partite dei residui attivi e computabili ai fini dell’avanzo d’amministrazione, è, nel nostro ordinamento, principio risalente, in ragione della sua stretta inerenza ai concetti di certezza e attendibilità che devono caratterizzare le risultanze della gestione economica e finanziaria.**

**È opportuno sottolineare come la prevenzione di pratiche contabili** – ancorché formalizzate in atti di natura legislativa – **suscettibili di alterare la consistenza dei risultati economico finanziari degli enti territoriali** sia un obiettivo prioritario al centro dell’evoluzione legislativa determinatasi in materia.

**l’accertamento delle partite attive provenienti da esercizi precedenti dovrà essere ancora più limitato e rigoroso di quanto previsto dall’art. 21 della legge quadro sulla finanza regionale n. 76 del 2000, per effetto dell’obbligatoria istituzione di una posta correttiva in diminuzione, cosiddetto “fondo svalutazione crediti”,** proporzionale «alla dimensione degli stanziamenti relativi ai crediti, […] [a]lla loro natura e [a]ll’andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi precedenti (la media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata)» (art. 7, comma 1, allegato 2, punto 3.3). **In sostanza la parte attiva del bilancio, inerente ai residui attivi, già soggetta ad accertamento secondo quanto in precedenza specificato, dovrebbe essere compensata da una ulteriore decurtazione, secondo un coefficiente proporzionale alla capacità media di realizzazione dei crediti del quinquennio precedente.**

Delibera Sezione Autonomie della Corte dei Conti n. 4/2015

**La determinazione delle entrate di dubbia e difficile esazione e la conseguente “svalutazione” deve pertanto avere effetti sulla programmazione degli impieghi delle medesime, in termini di spesa pubblica, al fine di tutelare l’ente dal rischio di utilizzare entrate non effettive, finanziando obbligazioni passive scadute ed esigibili con entrate non disponibili e quindi finanziando il bilancio e la gestione** in “**sostanziale situazione di disavanzo”** (in tal senso, Corte cost., sentenze n. 250 del 2013 e n. 213 del 2008, in ordine alla “necessaria” «**contestualità […] dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa con quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime»).**

**6 - Il risultato di amministrazione: unicità, valutazione degli aggregati, continuità tra gli esercizi finanziari**

Sentenza 105/2019

Non sono inutili alcune considerazioni circa il carattere parzialmente eccentrico della norma impugnata, la quale condiziona la deroga al principio di decadenza, per decorso del termine, all’avvenuto «conseguimento di un miglioramento, inteso quale aumento dell’avanzo di amministrazione o diminuzione del disavanzo di amministrazione, registrato nell’ultimo rendiconto approvato dall’ente locale».

Se la norma censurata non presenta aporie logiche per l’ipotesi della «diminuzione del disavanzo di amministrazione», altrettanto non può dirsi per quella dell’«aumento dell’avanzo di amministrazione».

Quest’ultima presuppone la preesistenza di un avanzo di amministrazione del tutto incompatibile con la preesistenza o l’avviamento del piano pluriennale di riequilibrio.

A ben vedere non si tratta di una contraddizione in termini innocua perché già in passato (fattispecie di cui alla sentenza n. 274 del 2017 e fattispecie di cui alla sentenza n. 49 del 2018) l’ambigua formulazione normativa inerente al concetto di avanzo di amministrazione ha indotto alcuni enti territoriali a introdurre disposizioni in materia di bilancio costituzionalmente illegittime.

**In particolare, l’avanzo di amministrazione non può essere confuso con il saldo attivo di cassa e neppure con un risultato di esercizio annuale positivo. Mentre un miglioramento dei saldi di cassa o un risultato annuale positivo non sono affatto incompatibili con l’esistenza o la necessità di un piano pluriennale di riequilibrio finanziario, dal momento che detti miglioramenti ben possono essere inidonei a compensare interamente lo squilibrio strutturale, analoga ipotetica relazione non è configurabile per l’avanzo di amministrazione. Quest’ultimo è tale solo se tiene conto – compensandoli completamente in modo definitivo – degli accantonamenti scaglionati nel tempo contemplati dal piano di riequilibrio.**

**Di qui la necessità di una chiarezza tassonomica del legislatore poiché «l’assenza di un risultato univoco di amministrazione, l’incongruità degli elementi aggregati per il suo calcolo e l’inderogabile principio di continuità tra gli esercizi finanziari […] non essendo utilmente scindibili gli elementi che ne compongono la struttura […], pregiudicano irrimediabilmente l’armonia logica e matematica che caratterizza funzionalmente il perseguimento dell’equilibrio del bilancio» (sentenza n. 274 del 2017; in tal senso, sentenza n. 49 del 2018). In definitiva non può essere assolutamente configurata la compatibilità di un avanzo di amministrazione con un piano di riequilibrio finanziario pluriennale.**

**7 - Il principio di rendicontazione, l’equità intragenerazionale e intergenerazionale**

Sentenza n. 18/2019

Infine, il contrasto della norma censurata con gli artt. 81 e 97 Cost., sotto il profilo dell’elusione del principio di responsabilità nell’esercizio della rappresentanza democratica, risiede innanzitutto nel consentire agli enti locali coinvolti nella procedura di predissesto, e che non sono in grado o non intendono rispettare i termini e le modalità del piano di rientro:

a) di non ottemperare alle prescrizioni della magistratura vigilante e di evitare comunque la dichiarazione di dissesto;

b) di scaglionare in un trentennio gli accantonamenti inerenti al rientro del disavanzo;

c) di confermare il programma antecedente di pagamento dei creditori, lucrando così la disponibilità – in termini di spesa corrente per l’intero trentennio – derivante dal minore accantonamento finanziario delle somme necessarie per l’intero periodo di rientro e dall’impiego contra legem delle anticipazioni di liquidità;

d) di aggirare le complesse procedure di verifica di congruità e sostenibilità del piano attraverso una rimodulazione autonoma in termini esclusivamente numerici, così sottraendo alla Corte dei conti quello che la sezione rimettente denomina correttamente «canone concreto di controllo».

**In pratica, nessuno degli amministratori eletti o eligendi sarà nelle condizioni di presentarsi al giudizio degli elettori separando i risultati direttamente raggiunti dalle conseguenze imputabili alle gestioni pregresse. Lo stesso principio di rendicontazione, presupposto fondamentale del circuito democratico rappresentativo, ne risulta quindi gravemente compromesso.**

**L’incremento del deficit strutturale e dell’indebitamento per la spesa corrente ha già indotto questa Corte a formulare chiari ammonimenti circa l’impraticabilità di soluzioni che trasformino il rientro dal deficit e dal debito in una deroga permanente e progressiva al principio dell’equilibrio del bilancio: «[f]erma restando la discrezionalità del legislatore nello scegliere i criteri e le modalità per porre riparo a situazioni di emergenza finanziaria come quelle afferenti ai disavanzi sommersi, non può non essere sottolineata la problematicità di soluzioni normative, mutevoli e variegate come quelle precedentemente descritte, le quali prescrivono il riassorbimento dei disavanzi in archi temporali lunghi e differenziati, ben oltre il ciclo di bilancio ordinario, con possibili ricadute negative anche in termini di equità intergenerazionale (in senso conforme, sentenza n. 107 del 2016)» (sentenza n. 6 del 2017).**

La tendenza a perpetuare il deficit strutturale nel tempo, attraverso uno stillicidio normativo di rinvii, finisce per paralizzare qualsiasi ragionevole progetto di risanamento, in tal modo entrando in collisione sia con il principio di equità intragenerazionale che intergenerazionale.

**L’equità intergenerazionale comporta, altresì, la necessità di non gravare in modo sproporzionato sulle opportunità di crescita delle generazioni future, garantendo loro risorse sufficienti per un equilibrato sviluppo.** È evidente che, nel caso della norma in esame, l’indebitamento e il deficit strutturale operano simbioticamente a favore di un pernicioso allargamento della spesa corrente. **E, d’altronde, la regola aurea contenuta nell’art. 119, sesto comma, Cost. dimostra come l’indebitamento debba essere finalizzato e riservato unicamente agli investimenti in modo da determinare un tendenziale equilibrio tra la dimensione dei suoi costi e i benefici recati nel tempo alle collettività amministrate.**

Di fronte all’impossibilità di risanare strutturalmente l’ente in disavanzo, la procedura del predissesto non può essere procrastinata in modo irragionevole, dovendosi necessariamente porre una cesura con il passato così da consentire ai nuovi amministratori di svolgere il loro mandato senza gravose “eredità”. Diverse soluzioni possono essere adottate per assicurare tale discontinuità, e siffatte scelte spettano, ovviamente, al legislatore.

***8- Il Bilancio è un “bene pubblico”***

**“Proprio a tutela del corretto esercizio del mandato elettorale questa Corte ha affermato che «Occorre ricordare che il bilancio è un “bene pubblico” nel senso che è funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell’ente territoriale, sia in ordine all’acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività ed a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato. […] Il carattere funzionale del bilancio preventivo e di quello successivo, alla cui mancata approvazione, non a caso, l’ordinamento collega il venir meno del consenso della rappresentanza democratica, presuppone quali caratteri inscindibili la chiarezza, la significatività, la specificazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche. Sotto tale profilo, i moduli standardizzati dell’armonizzazione dei bilanci, i quali devono innanzitutto servire a rendere omogenee, ai fini del consolidamento dei conti e della loro reciproca confrontabilità, le contabilità dell’universo delle pubbliche amministrazioni, così articolato e variegato in relazione alle missioni perseguite, non sono idonei, di per sé, ad illustrare le peculiarità dei programmi, delle loro procedure attuative, dell’organizzazione con cui vengono perseguiti, della rendicontazione di quanto realizzato. Le sofisticate tecniche di standardizzazione, indispensabili per i controlli della finanza pubblica ma caratterizzate dalla difficile accessibilità informativa per il cittadino di media diligenza, devono essere pertanto integrate da esposizioni incisive e divulgative circa il rapporto tra il mandato elettorale e la gestione delle risorse destinate alle pubbliche finalità» (sentenza n. 184 del 2016)”.**

**(Sentenza Corte Costituzionale n. 247/2017)**