



19 GIUGNO 2019

Prime osservazioni relative alla
sentenza n. 196 del 2018 della Corte
costituzionale

di Clemente Forte e Marco Pieroni
Consiglieri della Corte dei Conti

Prime osservazioni relative alla sentenza n. 196 del 2018 della Corte costituzionale *

di Clemente Forte e Marco Pieroni

Consiglieri della Corte dei Conti

Sommario: **1.** La questione di legittimità costituzionale; **2.** I profili problematici della pronuncia; **3.** L'espansione del giudizio di parificazione (lettera a); **4.** L'estensione del giudizio di parificazione ai rendiconti delle Regioni (lettera b); **5.** La legittimazione della Corte dei conti a sollevare questione di costituzionalità (lettera c); **6.** L'analisi della *ratio decidendi* della pronuncia (lettera d); **6.1.** In particolare, il problema della sistemazione contabile degli oneri pluriennali a livello regionale; **7.** Un approfondimento metodologico sui presupposti dell'obbligo di copertura. Inapplicabilità alle leggi di bilancio. Il principio di annualità; **8.** Auspici per una valorizzazione dei profili costituzionali della contabilità pubblica.

1. La questione di legittimità costituzionale

La sentenza n. 196 del 2018 della Corte costituzionale, accogliendo il ricorso in via incidentale sollevato dalla Corte dei conti – Sezione regionale di controllo per la Liguria in occasione del giudizio di parificazione del rendiconto generale della Regione medesima per l'esercizio 2016¹, in riferimento “agli artt., 81, quarto comma, e 117, secondo comma, lettera l), Cost.”, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di due articoli di due diverse leggi regionali, con le quali è stata istituita la vice-dirigenza (art. 10, l.reg. n. 10/2008) e prevista la modalità di finanziamento di quest'ultima (art. 2, l.reg. n. 42/2008).

2. I profili problematici della pronuncia

Diversi sono gli aspetti da evidenziare.

Si fa riferimento, in particolare, alle seguenti tematiche: a) la ricostruzione del quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento circa l'espansione del giudizio di parificazione quale conseguenza della riduzione degli atti assoggettabili al controllo preventivo di legittimità; b) l'estensione, ad opera del d.l. n. 174 del 2012, conv. con l. n. 213/2012, del giudizio di parificazione ai rendiconti regionali allo scopo di assicurare effettività ai parametri finanziari, integrati da principi enucleabili dal diritto europeo; c) la legittimazione della Corte dei conti a sollevare questione di legittimità in via incidentale; d) i parametri costituzionali evocabili dalla Corte dei conti in occasione del giudizio di parificazione, con l'analisi della *ratio decidendi* della pronuncia.

Su ciascuna delle tematiche prima richiamate vengono svolte specifiche considerazioni.

* Nota a sentenza sottoposta a referaggio.

¹ Ordinanza n. 34 del 27 dicembre 2017, in *GU* n. 9 del 28.2.2018.

3. L'espansione del giudizio di parificazione (lettera a)

L'affermazione della Corte secondo la quale "l'espansione del giudizio di parificazione come giudizio di legittimità" sarebbe conseguente alla riduzione del controllo preventivo di legittimità limitato a ipotesi tipiche dalla legge n. 20 del 1994 merita precisazioni.

Al riguardo, nonostante la legge n. 20 del 1994 abbia "delimitato il controllo di legittimità degli atti (dapprima del Governo, poi anche con riguardo alle Regioni ad autonomia speciale) a poche ipotesi tipiche, interrompendo il rapporto di generale pregiudizialità tra controllo preventivo di legittimità", le tipologie di atti assoggettabili al controllo preventivo di legittimità rimangono cospicue; tra esse, le più rilevanti sono costituite dagli "atti normativi a rilevanza esterna" (art. 3, comma 1, lett. c, l. n. 20/1994) nonché dai "decreti di variazione del bilancio dello Stato, di accertamento dei residui e di assenso preventivo del Ministero del tesoro all'impegno di spese correnti a carico di esercizi successivi" (art. 3, comma 1, lett. h, l. n. 20/1994).

A tale ultimo riguardo, con riferimento in particolare agli atti di variazione del bilancio, la Corte ha il sostanziale monitoraggio di tutte le leggi di spesa entrate in vigore successivamente all'approvazione della legge di bilancio, anche allo scopo di valutarne il rispetto del principio costituzionale della copertura finanziaria dei nuovi e maggiori oneri dalle stesse introdotte.

E' vero altresì che, come nel passato (e cioè anche prima della legge n. 20 del 1994), non tutte le leggi di spesa sono (ed erano) suscettibili di scrutinio da parte della Corte dei conti nella sede del controllo preventivo di legittimità; sicché, nell'attuale assetto ordinamentale, come anche per il passato, l'esame del rendiconto può costituire l'occasione privilegiata per ampliare il vaglio della Corte dei conti circa la sussistenza o meno della copertura di quelle autorizzazioni legislative di spesa immediatamente operative nell'ordinamento ad opera (ora) della legge di bilancio, per essere, le stesse, già inglobate in bilancio, e che dunque, per trovare operatività nell'ordinamento contabile, non necessitano di un decreto di variazione del bilancio intercettabile dalla Corte dei conti nella sede del controllo preventivo di legittimità. L'espansione del giudizio di parificazione non può dunque dirsi necessariamente riconducibile all'esigenza di bilanciare un più ristretto ambito del controllo preventivo attribuito alla Corte dei conti.

4. L'estensione del giudizio di parificazione ai rendiconti delle Regioni (lettera b)

Meritevole di precisazione è anche l'affermazione secondo la quale le rilevanti modifiche ordinamentali introdotte decreto-legge n. 174 del 2012 (convertito dalla legge n. 213 del 2012), ed *in primis* l'estensione

del giudizio di parificazione ai rendiconti delle Regioni, sia da ricondurre alla modifica dei parametri costituzionali “finanziari” ad opera della legge costituzionale n. 1 del 2012.

E' senz'altro da condividere la considerazione secondo la quale la riforma costituzionale del 2012 abbia indotto il legislatore ordinario ad estendere alle Regioni il giudizio di parificazione dei rendiconti, così come già avveniva per lo Stato.

Infatti, a seguito delle modifiche di quattro parametri costituzionali (artt. 81, 97, 117 e 119 Cost.), che hanno posto al centro l'esigenza del rispetto degli equilibri del bilancio e la sostenibilità del debito (artt. 97, primo comma, e 119, primo e sesto comma, Cost.), la legge rinforzata n. 243 del 2012, emanata in ossequio al disposto di cui all'art. 81, sesto comma, Cost., dedica il capo IV a disciplinare l'equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali e il concorso dei medesimi enti alla sostenibilità del debito pubblico. Ciò nonostante, occorre rimarcare che l'esigenza di una tale estensione costituiva, a ben vedere, un corollario delle novità già introdotte dalla precedente riforma costituzionale n. 3 del 2001, che ha modificato radicalmente il Titolo V, Parte II della Costituzione, introducendo la più significativa previsione secondo la quale “La potestà legislativa è esercitata dallo Stato dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali” (art. 117, primo comma, Cost.), in ciò anticipando quanto poi esplicitato dalle modifiche apportate ai citati artt. 97 e 119 Cost. da parte della legge costituzionale n. 1 del 2012².

Non solo. La stessa Corte costituzionale, agli esordi dell'applicazione di tale riforma, individuò quale sua più significativa portata la realizzazione del “parallelismo tra responsabilità di disciplina della materia e responsabilità finanziaria” (Corte cost. n. 17 del 2004) per effetto dell'art. 119 Cost. attributivo alle Regioni non solo della potestà di spesa, ma anche della leva fiscale; sicché, anche sulla base del principio di sussidiarietà, sarebbero state le comunità regionali amministrare, anche per il tramite della Corte dei conti, a svolgere un controllo a consuntivo circa la legittimità della spesa disposta dalle Giunte regionali, realizzando così uno dei momenti più alti di partecipazione democratica.

Rispetto al delineato quadro ordinamentale, la riforma costituzionale del 2012 ha confermato, esplicitandolo, l'obbligo della stretta osservanza dei vincoli di bilancio derivanti dalla partecipazione alla Unione europea era già insito, come si è visto, nel primo comma dell'art. 117, come modificato dalla legge costituzionale n. 3 del 2001.

5. La legittimazione della Corte dei conti a sollevare questione di costituzionalità (lettera c)

5.1. Quanto poi alla legittimazione della Corte dei conti a sollevare questione di legittimità costituzionale³ in sede di giudizio di parificazione del rendiconto (nella specie regionale), la sentenza si pone

² Si vedano in proposito le novità già introdotte dalla legge 25 giugno 1999, n. 208.

³ G. RIVOSECCHI, *Controlli della Corte dei conti e incidente di costituzionalità*, in DIRITTO PUBBLICO 2/2017.

adesivamente nel solco dell'ormai consolidato orientamento della Consulta, che ha riconosciuto detta legittimazione a sollevare incidente di costituzionalità a tutela sia del principio di copertura (Corte cost. sent. n. 244/1995) sia degli equilibri economico-finanziari e degli altri precetti costituzionali, che custodiscono la “sana gestione finanziaria” (Corte cost. sentt. nn. 89/2017; 181/2015; 213/2008; 244/1995).

Affermando la legittimazione della Corte dei conti, la Consulta ha anche esplicitamente ritenuto l'ammissibilità di questioni, quale quella proposta dalla Sezione di controllo rimettente, sollevata in relazione anche ai “parametri attributivi di competenza legislativa esclusiva allo Stato, poiché in tali casi la Regione manca per definizione della prerogativa di allocare risorse”. Ciò in quanto “la legislazione impugnata [...] non potrebbe agevolmente essere sottoposta al giudizio” della Corte “per altra via che non sia il giudizio di parificazione”. E ciò allo scopo “di fugare zone d'ombra nel controllo di costituzionalità” (Corte cost. sent. n. 196/2018)⁴.

Tale affermazione costituisce certamente una rilevante novità ordinamentale dato che, sulla base di tale ricostruzione, la legittimazione della Corte dei conti a sollevare questione di legittimità costituzionale in sede di esame del rendiconto risulta decisamente ampliata poiché può ora riguardare tutte le “leggi di spesa” regionali invasive della competenza esclusiva riconosciuta dalla Costituzione alla legislazione statale (in aggiunta a quelle direttamente lesive dei principi costituzionali di copertura e di equilibrio dei bilanci).

Va qui anticipato il cuore dell'argomentazione che sarà di seguito meglio circostanziata, ossia che la violazione da parte di una Regione del riparto delle competenze ex art. 117, secondo e terzo comma, implica automaticamente un difetto di copertura per violazione dell'art. 81, (ora) terzo comma, Cost.

Due sono i passaggi della sentenza n. 196 che, sul punto, devono essere esaminati.

5.1.1. Il primo riguarda l'affermazione secondo la quale “La legittimazione della Corte dei Conti in sede di giudizio di parificazione [...] è stata riconosciuta, con riferimento ai parametri costituzionali posti a tutela degli equilibri economico-finanziari. A essi vanno ora accostati, ai limitati fini del presente giudizio

⁴ La Corte ha, sul punto, rimarcato come la legittimazione della Corte dei conti a sollevare questione di costituzionalità è da ritenere tanto più giustificata ove si consideri che “la legislazione impugnata, che destina nuove risorse senza che peraltro siano ravvisabili diretti controinteressati, non potrebbe agevolmente essere sottoposta al giudizio di questa Corte per altra via che non sia il giudizio di parificazione”. È evidente che, con tale considerazione, la Consulta, considerata la materia, faccia qui riferimento alla problematica sottoposizione di questioni di costituzionalità in via incidentale, evidenziando come sia proprio il giudizio di parificazione il contesto di elezione per il vaglio della legislazione di spesa regionale, tenuto conto del peculiare osservatorio che in questa sede è attribuito alla Corte dei conti; è noto infatti che l'ordinaria “via” per sottoporre a scrutinio della Corte costituzionale le leggi regionali è il giudizio in via principale o in via di azione di competenza del Governo (art. 127, primo comma, Cost.).

e alla luce delle peculiarità di esso, i parametri attributivi di competenza legislativa esclusiva allo Stato, poiché in tali casi la Regione manca per definizione della prerogativa di allocare risorse. Pertanto, entro tali materie, non vi è intervento regionale produttivo di spesa che non si traduca immediatamente nell'alterazione dei criteri dettati dall'ordinamento ai fini della sana gestione della finanza pubblica allargata. La legislazione impugnata, che destina nuove risorse senza che peraltro siano ravvisabili diretti controinteressati, non potrebbe agevolmente essere sottoposta al giudizio di questa Corte per altra via che non sia il giudizio di parificazione. L'esigenza di fugare zone d'ombra nel controllo di costituzionalità, affermata da questa Corte quale tratto costitutivo del sistema di giustizia costituzionale, è tale da riflettersi sui criteri di valutazione dei requisiti di ammissibilità delle questioni, nel particolare caso di cui qui si discute.” (cfr. Corte cost. sent. n. 196/2018, punto 2.1.2. del *Considerato in diritto*).

5.1.2. Il secondo argomento, incentrato sulla verifica, ad opera della Consulta, della rilevanza della questione prospettata dalla Sezione di controllo regionale della Corte dei conti, è quello nel quale viene affermato che “compito della Corte dei conti, in sede di parifica del rendiconto generale della Regione, è accertare eventuali «irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti» (art. 1, comma 3, del d.l. n. 174 del 2012)”; sicché, nella specie, “il rimettente ha ritenuto di non poter parificare il capitolo di spesa in esame e ha sollevato la richiamata questione di legittimità costituzionale, sull'assunto che solo l'accoglimento della medesima questione potrebbe impedire la parificazione della voce, con conseguente eliminazione della spesa contestata” (cfr. Corte cost. sent. n. 196/2018, punto 2.1.2. del *Considerato in diritto*).

5.2. Occorre, in primo luogo, rilevare come nella parte motiva, la Consulta abbia prima individuato i parametri in relazione ai quali la Corte dei conti è legittimata a sollevare questione di costituzionale per poi passare a stabilire la rilevanza della questione prospettata in sede di giudizio di parificazione.

Si tratta di un'inversione logica che può avere influito agli effetti della soluzione adottata.

Infatti, una più chiara messa a fuoco della finalità del giudizio di parificazione⁵ avrebbe potuto condurre ad una diversa conclusione circa la sussistenza nella specie della rilevanza di una questione di legittimità

⁵ C. CHIAPPINELLI, *Il giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato e dei rendiconti delle Regioni*, in Riv. C. conti 2016, 3, 505; M. GRAFFEO, *Il giudizio di parificazione del rendiconto statale*, in Trattato sulla nuova configurazione della giustizia contabile, E. F. Schlitzer, C. Mirabelli (a cura di), febb. 2018, pp. 801-824; P. SANTORO, *L'accesso alla giustizia costituzionale delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti in materia di equilibri finanziari*, in www.contabilita-pubblica, febb. 2019; *La ridondanza del vizio di incompetenza legislativa nel giudizio di parificazione*, in www.contabilita-pubblica, mar. 2019; P. SANTORO, *Gli equilibri del rendiconto generale delle Regioni tra impugnazione governativa e giudizio di parificazione a commento di Corte Cost. 13 giugno 2013 n. 138*, in Riv. trim. app. 2014, 1, 194; L. BUFFONI, *Il potere sostitutivo del Governo e l'equilibrio di bilancio*, in Regioni 2018, 4, 687; R. SCALIA R., *Il giudizio di parificazione del rendiconto generale delle Regioni, dopo il 2012. Gli orientamenti della Corte costituzionale*, in Federalismi.it n. 8/2018; A. BRANCASI, *La Corte costituzionale risolve un problema di veridicità dei conti in termini di violazione dell'obbligo di copertura finanziaria*, in Regioni 2008, 4, 986.

costituzionale riguardante un parametro esterno alla possibile vulnerazione di parametri strettamente finanziari.

Come correttamente rappresentato dalla Consulta, in sede di parifica del rendiconto generale della Regione, “compito della Corte dei conti [...] è accertare eventuali «irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti» (art. 1, comma 3, del d.l. n. 174 del 2012).

Pertanto, al fine di valutare la rilevanza della questione prospettata sarebbe stato più conducente stabilire se la prospettata esorbitanza, ad opera della legislazione regionale, dal perimetro delle competenze attribuitele dalla Costituzione con invasione di quella esclusiva dello Stato (art. 117, secondo comma, lett. l), Cost., “ordinamento civile”) avrebbero effettivamente potuto (o meno) incidere in ordine al giudizio di parificazione della Corte dei conti.

Alla luce di quanto precede, soltanto la prospettazione di una violazione diretta dei parametri finanziari dovrebbe ritenersi rilevante agli effetti del giudizio di parificazione, in quanto la Corte dei conti, in quella sede, deve limitarsi a stabilire se le norme legislative presupposto di autorizzazioni legislative di spesa siano “coperte” e comunque non violino il principio dell’equilibrio di bilancio. E nella specie, la legislazione della Liguria prevedeva, insieme all’onere, anche i mezzi per farvi fronte, individuando un apposito fondo per il trattamento accessorio del personale (art. 2 l.r. n. 42/2008); il che avrebbe potuto condurre a diverse conclusioni, sia pure con le precisazioni che più oltre verranno esposte.

Sicché il dubbio di legittimità concernente la violazione della competenza legislativa attribuita alla Regione Liguria, per esorbitanza nella competenza esclusiva statale non sembra plausibilmente da ritenere rilevante ai fini del decidere in sede di giudizio di parificazione, proprio perché l’ambito di detto giudizio è strettamente calibrato in ordine al riscontro della sussistenza della copertura finanziaria delle leggi di spesa e alla verifica del rispetto dell’equilibrio di bilancio.

Quindi, già uno scrutinio di stretta rilevanza della questione prospettata ai fini della decisione rimessa alla Corte dei conti in sede di giudizio di parificazione avrebbe dovuto far emergere più di una semplice perplessità.

Sennonché, il ragionamento della Corte costituzionale sembra sia stato condotto facendo ricorso all’istituto processuale della c.d. ridondanza⁶, allo scopo, cioè, di evidenziare come la legge regionale di

⁶ M. CECCHETTI, *La “lesione indiretta” delle attribuzioni costituzionali delle regioni e l’irrisolta questione della loro legittimazione al ricorso nel giudizio di costituzionalità in via principale*, 27 luglio 2011, Federalismi.it; C. PADULA, *L’asimmetria nel giudizio in via principale. La posizione dello Stato e delle Regioni davanti alla Corte costituzionale*, Padova, 2005, spec. 290 ss. e 302 ss.

spesa oggetto di scrutinio dovesse ritenersi priva di “copertura normativa” e dunque, di riflesso o in via indiretta, priva di “copertura finanziaria”.

Si tratta di una prospettazione non del tutto convincente.

In primo luogo, in quanto la ridondanza, nella giurisprudenza costituzionale, origina dall’esigenza di riportare a simmetria il disposto di cui all’art. 127 Cost. che al primo comma consente allo Stato di impugnare in via di azione le leggi regionali in relazione a qualsiasi parametro costituzionale e al secondo comma delimita l’analoga legittimazione delle Regioni ad agire in via di azione avverso una legge dello Stato solo per ritenuta violazione di parametri competenziali; di qui l’ampliamento della legittimazione delle Regioni ad agire in via principale anche nei casi in cui possa emergere, in sede di applicazione di una legge dello Stato, un possibile vizio indiretto e extracompetenziale che possa ridondare in lesione di parametri competenziali. Ebbene, appare evidente che il giudizio in via incidentale innanzi alla Corte dei conti in sede di parificazione non possa essere assimilato a quello in via principale, nel quale ha avuto ingresso, per le ragioni dette, la c.d. ridondanza. Né appare persuasiva la motivazione rappresentata dalla Corte, laddove si afferma che, nella specie, la questione di costituzionalità non avrebbe potuto “agevolmente essere sottoposta al giudizio di questa Corte per altra via che non sia il giudizio di parificazione”. Si è evidenziato, infatti, che è previsto, in caso di legge regionale (asseritamente) esorbitante rispetto al perimetro delle attribuzioni competenziali (art. 117 Cost.), il rimedio del giudizio in via di azione di cui all’art. 127, primo comma, Cost.; senza contare che possibili controinteressati avrebbero potuto sollecitare un giudizio circa la spettanza o meno delle posizioni di vicedirigenza innanzi al giudice naturale.

In secondo luogo, occorre rimarcare come una siffatta estensione della legittimazione a sollevare questione di costituzionalità da parte della Corte dei conti in sede di giudizio di parificazione potrebbe condurre, in potenza, a ritenere rilevanti, ai fini del decidere, questioni riguardanti leggi di spesa regionale (e a questo punto, per simmetria, anche statale) riferibili a qualsiasi parametro costituzionale sia competenziale che non competenziale, in ipotesi, ridondante sull’art. 81 Cost. o su altri parametri finanziari.

La conseguenza che ne deriverebbe non pare in linea con la posizione che la nostra Costituzione assegna alla Corte dei conti.

Come infatti già rappresentato da condivisibile dottrina⁷, la legittimazione della Corte dei conti a sindacare, sotto il profilo della legittimità costituzionale, le leggi (statali o regionali) in sede di giudizio di parificazione potrebbe comportare due conseguenze sulle quali riflettere: a) la Corte dei conti

⁷ G. CARBONE, *Gli organi ausiliari*, art. 99-100 Cost., Bologna 1991.

diventerebbe una sorta di Procura generale della Corte costituzionale, che si trasformerebbe da organo ausiliare ad organo di controllo del Parlamento; b) l'accesso al giudizio di costituzionalità potrebbe riguardare tutta la produzione legislativa, peraltro, non già in via eventuale, con la mediazione, pensata dal Costituente, propria del conflitto tra situazioni giuridiche soggettive occasionate in un processo, bensì, in modo normale e generalizzato, con riferimento ad ogni parametro costituzionale, con il solo limite della ridondanza sulla legislazione di spesa (anche con effetti di minore entrata). Sicché, in ipotesi, tutte le previsioni di spesa potrebbero essere scrutinate dalla Corte dei conti, ad esempio, per violazione dei principi di ragionevolezza, di uguaglianza, della capacità contributiva.

6. L'analisi della *ratio decidendi* della pronuncia (lettera d)

Passando all'analisi della *ratio decidendi* della pronuncia, come prima evidenziato, il giudice rimettente – la Corte dei conti – ha collegato all'illegittimità della norma istitutiva della vice-dirigenza per violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera l), Cost., quella della relativa copertura finanziaria mediante il riferimento al Fondo per il trattamento accessorio.

Tale prospettazione ha trovato accoglimento, con la sentenza in esame, da parte della Consulta, la quale ha ritenuto infatti che, a seguito della privatizzazione del pubblico impiego, la disciplina del trattamento giuridico ed economico dei dipendenti - in cui va certamente ricompresa l'istituzione del ruolo dei vice-dirigenti regionali e l'incremento delle corrispondenti retribuzioni di posizione e di risultato attraverso un incremento del fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane per la produttività del personale del comparto regionale - costituisce ambito materiale di competenza esclusiva dello Stato, in quanto riconducibile nella materia "ordinamento civile", con la conseguenza prima esplicitata dell'illegittimità "per ridondanza" della norma regionale per violazione dell'obbligo di copertura ex art. 81 Cost.

Ai fini del commento di tale passaggio è necessaria una premessa. Il presupposto da cui partire è la piena applicabilità alle Regioni dei precetti costituzionali e legislativi nazionali in tema di copertura finanziaria delle leggi. Ciò risulta stabilito chiaramente dall'art. 19, comma 2, della legge di contabilità dello Stato n. 196 del 2009 e successive modificazioni ed integrazioni, a norma del quale "ai sensi dell'articolo 81, terzo comma, della Costituzione, le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano sono tenute ad indicare la copertura finanziaria alle leggi che prevedano nuovi o maggiori oneri a carico della loro finanza o 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'art. 17" della medesima legge.

Non è inutile ricordare che l'alinea del comma 1 di tale articolo così recita: "In attuazione dell'articolo 81 della Costituzione [...]".

L'applicazione dei precetti costituzionali in tema di copertura alle Regioni è coerente anche con il sistema cui ha dato luogo il decreto-legge n. 174 del 2012⁸, il cui articolo 1 collega il rafforzamento della partecipazione della Corte dei conti al controllo sulla gestione finanziaria delle Regioni all'esigenza di adeguare tale controllo tenendo conto di una serie di articoli della Costituzione, tra cui l'81. In base alla medesima norma, il controllo si esercita anche mediante la relazione annuale, ad opera delle Sezioni regionali della Corte dei conti, sulla tipologia delle coperture finanziarie adottate nelle leggi regionali approvate e sulle tecniche di quantificazione degli oneri. Le stesse Sezioni regionali possono sollevare poi presso la Corte costituzionale questioni di legittimità riferite alla violazione dell'art. 81 Cost. in sede di parifica del rendiconto finanziario della singola Regione, esattamente come le Sezioni riunite in sede di controllo della Corte in riferimento al rendiconto generale dello Stato: la sentenza n. 196 qui in esame nasce, appunto, dall'esercizio di tale potere da parte di una Sezione regionale in sede di controllo, come prima riportato.

Il principio trova altresì conferma, oltretutto, nell'art. 117, primo comma, Cost., che equipara la potestà legislativa dello Stato a quella delle Regioni sotto il duplice profilo dell'obbligo di osservanza della Costituzione e dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali, nonché, più indirettamente, nell'art. 119, primo comma, Cost. e trova altresì abbondante conferma nella stessa giurisprudenza costituzionale⁹.

Quanto dunque alla *ratio decidendi* della sentenza, ossia la violazione degli obblighi di copertura finanziaria ad opera di una norma regionale approvata *sine titulo*, appare dunque fonte di perplessità avere collegato le due fattispecie (illegittimità della norma sotto il profilo del riparto costituzionale di competenze tra Stato e Regioni e di conseguenza della relativa copertura finanziaria), le quali invece risultano oggettivamente distinte e non assimilabili né logicamente né funzionalmente. I profili dell'incoerenza per motivi di copertura attengono, infatti, al tipo di rapporto che nella singola fattispecie si viene ad instaurare tra la legge sostanziale onerosa ed il bilancio dell'ente su cui grava l'onere. Tale rapporto si deve costituzionalmente sostanziare in un effetto non peggiorativo, da parte della decisione onerosa, degli equilibri di bilancio in vigore.

È chiaro ora come, da tale angolazione, a nulla rilevi, ai fini della copertura finanziaria, la legittimità o meno, con riferimento a parametri che non hanno niente a che vedere con quelli di cui all'81 Cost. (nella fattispecie, quelli inerenti l'art. 117), di una norma sostanziale onerosa, dovendosi escludere l'automatismo tra le due fattispecie, come invece assunto sia dal Collegio rimettente sia dalla Corte

⁸ Convertito con la legge n. 213 del 7 dicembre 2012.

⁹ Cfr. Corte costituzionale, sentenze n. 26 del 2013; n. 213 del 2008.

costituzionale con la sentenza in esame, la quale giudica invece come “evidente” la connessione in questione.

L’obbligo di copertura si sostanzia, infatti, in parametri di carattere quantitativo ed inerisce pertanto all’assenza o all’insufficienza della quantificazione dell’onere ovvero della relativa compensazione, non ad eventuali vizi di competenza circa la destinabilità o meno ad obiettivi discrezionalmente scelti in sede politica di risorse pur presenti a sufficienza per gli scopi previsti dalla norma *de quo*. Di conseguenza, almeno in riferimento ai profili inerenti l’art. 81 Cost., il Collegio rimettente, in considerazione della previsione, da parte del legislatore regionale di un’apposita copertura (attraverso l’incremento del Fondo per il trattamento accessorio, cfr. art. 2, comma 1, l.reg. n. 42/2008), non si sarebbe affatto ritrovato “nella condizione di validare un risultato di amministrazione non corretto, in quanto relativo ad una spesa conseguente all’illegittima istituzione del ruolo della vice-dirigenza”.

La riscontrata assenza di “copertura normativa” della spesa per remunerare la vice-dirigenza, come afferma la Consulta, non avrebbe dovuto, dunque, indurre la Corte costituzionale a concludere che l’art. 81, terzo comma, Cost. (“Ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri provvede ai mezzi per farvi fronte”) possa avere, nella specie, una sua rilevanza ai fini del decidere, almeno per i profili per i quali ciò è accaduto con la decisione.

Il punto indefettibile è che l’obbligo di copertura scatta solo nel caso di una legge di spesa che comporti oneri e non nel caso in cui la legge (regionale) sia stata emanata *sine titulo*, poiché, nella specie, in frontale contrasto con l’art. 117, secondo comma, lettera l), Cost.; sicché, la caducazione della previsione di spesa per remunerare la vice-dirigenza regionale (art. 2 l.reg. n. 42/2008) costituisce un mero effetto, un travolgimento conseguente all’estromissione dall’ordinamento giuridico della previsione legislativa della vice-dirigenza (art. 10 l.reg. n. 10/2008) in quanto in contrasto con l’art. 117, secondo comma, lettera l), Cost.

Sebbene la Corte abbia tentato ampiamente di motivare sul punto, deve ritenersi, in definitiva, che la rilevanza della questione sollevata dalla Sezione di controllo con riferimento all’art. 81 Cost. non possa essere condivisa, essendo fortemente problematico, come prima accennato, che una legge regionale eventualmente lesiva delle prerogative costituzionali dello Stato sia “per ridondanza” priva di copertura anche quando quest’ultima sia invece legittimamente assicurata. Infatti, nel caso esaminato, la “copertura finanziaria” della spesa ulteriore risultava chiaramente appostata in bilancio (art. 2, l.reg. n. 42/2008), con salvaguardia, in proiezione, dell’equilibrio giuridico-finanziario della Regione.

Eventualmente, il problema della violazione dell’art. 81, terzo comma, poteva essere posto in termini diversi: la copertura deve essere contestuale alla deliberazione dell’onere, come statuisce la stessa lettera

della Costituzione¹⁰, e di conseguenza il bilancio con costituisce la sede per reperire mezzi di copertura delle leggi onerose (se pluriennali, la spesa non deve essere rigida). Ma di ciò non v'è traccia nella sentenza.

6.1. In particolare, il problema della sistemazione contabile degli oneri pluriennali a livello regionale

Alcuni temi evocati (equiparazione tra Stato e Regioni circa gli obblighi relativi alla copertura finanziaria e copertura degli oneri pluriennali, in particolare, di una legge regionale) meritano una puntualizzazione sotto il profilo della disciplina di cui all'art. 38, comma 1, del d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118¹¹, che, a prima lettura, sembrerebbe rinviare ai futuri bilanci la copertura degli oneri pluriennali della legge ordinaria di una singola Regione.

In realtà, la norma si limita a ricalcare l'analoga disposizione di cui all'art. 30, comma 6, primi due periodi, della legge di contabilità statale n. 196 del 2009 prima citata, riferita alle leggi ordinarie dello Stato (e dunque *per relationem* regionali), disposizione, a sua volta, del tutto coerente con l'ordinamento, a partire dai principi costituzionali di cui agli artt. 81 e 97, primi commi, Cost. Al riguardo, come si evince dagli atti preparatori, la norma è risalente e nasce dall'esigenza di garantire un meccanismo di valida compensazione degli oneri pluriennali, il cui mancato controllo nel corso del tempo ha storicamente costituito uno dei motivi di lievitazione dei disavanzi a partire dai primi decenni dell'esperienza repubblicana. I due principi – tutt'ora validi – consistevano nella *summa divisio* tra oneri ultratriennali flessibili ed obbligatori, nel presupposto che si poteva prevedere, per i primi, il rinvio agli strumenti di sessione (sottoposti a loro volti a vincoli propri) e, per i secondi, l'obbligo di garantire un tetto massimo se superiore a quello del terzo anno, provvedendo alla copertura della differenza già nella legge istitutiva (e dunque *ex ante*).

Essendo, questa, la *ratio* della disposizione di cui alla legge n.196/2009, la sua estensione, con il citato art. 38, comma 1, del d.lgs. n. 118 del 2011, all'ordinamento regionale appare del tutto coerente: il combinato disposto tra le due norme implica dunque un obbligo di copertura preciso e puntuale per la singola legge onerosa, sia statale che regionale. La legge recante oneri pluriennali deve dunque apprestare la copertura sotto il profilo del triplice profilo quantitativo, qualitativo e temporale previsto in attuazione dell'obbligo di cui all'art. 81, terzo comma, Cost, per i tre anni del bilancio di previsione, ferma rimanendo la possibilità di far riferimento ai bilanci futuri per gli oneri pluriennali flessibili.

¹⁰ Oltre alla legge di contabilità n.196 del 2009 e la stessa giurisprudenza costituzionale (cfr. ad esempio sentenza n. 26 del 2013).

¹¹“1. Le leggi regionali che prevedono spese a carattere continuativo quantificano l'onere annuale previsto per ciascuno degli esercizi compresi nel bilancio di previsione e indicano l'onere a regime ovvero, nel caso in cui non si tratti di spese obbligatorie, possono rinviare la quantificazione dell'onere annuo alla legge di bilancio”.

Un legittimo quesito si pone allora circa le modalità con cui possono trovare conciliazione la riferibilità ai bilanci futuri per l'individuazione degli oneri (e dunque delle coperture) pluriennali, da un lato, e, dall'altro, il principio per cui i bilanci non possono fungere da fonte di copertura di oneri decisi in precedenza. Al quesito risponde, appunto, il predetto combinato disposto. Una lettura sistematica delle norme *de quo* appare in grado di fornire una soluzione al caso in cui, in presenza di un onere pluriennale (nel senso di ultrannuale), non sia possibile apprestare una copertura variabile con l'andamento dell'onere e alla condizione, pertanto, della piena flessibilità di quest'ultimo – questo è il passaggio-chiave – : in tal caso, il sistema consente, con le predette due norme vavevoli per Regioni e Stato, di rinviare al bilancio degli esercizi futuri (ultratriennali) l'individuazione dell'onere per singolo esercizio, con il che la copertura si sposta sulle compatibilità complessive tra il singolo bilancio ed i vincoli di equilibrio per il singolo ente (Stato ovvero Regione) nonché sul rispetto degli obiettivi di finanza pubblica per tutti gli enti di cui al conto delle amministrazioni pubbliche. Il presupposto è però che l'onere pluriennale si possa in teoria anche azzerare per uno o più esercizi, dipendendo, il relativo dimensionamento, da scelte propriamente discrezionali dell'istituzione interessata.

Ritorna dunque in campo il perno della contabilità pubblica, non sempre chiaro agli operatori, ossia il rapporto tra legge ordinaria onerosa e bilancio (su cui più ampiamente *infra*): fondamentale rimane sempre il tipo di vincolo che la prima imprime sul secondo: ciò significa, per le leggi pluriennali di spesa, la possibilità di far riferimento ai bilanci futuri per individuare l'onere (e dunque la copertura) alla condizione della piena flessibilità dell'onere, sfruttando la quale gli strumenti di bilancio possono assolvere i propri obblighi di coerenza con i vincoli di finanza pubblica.

7. Un approfondimento metodologico sui presupposti dell'obbligo di copertura. Inapplicabilità alle leggi di bilancio. Il principio di annualità

Nel precedente paragrafo si è discusso il profilo relativo al fatto che il bilancio non è la sede per il reperimento della copertura delle leggi ordinarie se non per la fattispecie e alle condizioni illustrate (leggi onerose pluriennali di natura flessibile). Si tratta di un punto che assume un'autonoma rilevanza metodologica il cui significato si colloca al di là del contesto relativo alla sentenza n. 196.

Il principio può essere sintetizzato nel fatto che il bilancio non è sede di copertura e non è, a sua volta, sottoposto all'obbligo di copertura. Il primo punto si spiega con il fatto che la copertura va riportata dalla singola legge, per i motivi prima illustrati. Il secondo merita un chiarimento. Bisogna rilevare infatti che il concetto di copertura finanziaria, pur risalendo ad oltre 70 anni fa quale elemento pregnante del nostro ordinamento di finanza pubblica, sembra ancora versare in una condizione i cui contorni non sono del

tutto chiari nei loro aspetti di fondo, anche in riferimento alle implicazioni di cui alle novelle costituzionali del 2012.

Senza riprendere in questa sede le pluridecennali discussioni intorno al significato di tale concetto ed alle eventuali implicazioni della sua collocazione, nel testo della Costituzione, all'interno della sezione II (la formazione delle leggi) facente parte del titolo I (il Parlamento)¹², va invece sottolineato che il punto da non perdere è qui costituito dal fatto che il concetto di copertura è frutto della metodologia marginalistica di ottocentesca derivazione, in virtù della quale la variazione indotta da una norma onerosa sull'equilibrio di bilancio in essere deve avere un risultato pari a zero. Questo risultato può essere conseguito solo imponendo alla norma onerosa l'obbligo di una sua integrale copertura finanziaria.

Da questa logica di base dell'obbligo di copertura, discende, con tutta evidenza, che l'obbligo di una variazione al margine di segno nullo sul bilancio a seguito di una legge onerosa presuppone uno *stock* da non peggiorare costituito appunto dal bilancio in essere, come una sorta di fondo consolidato tipico della tradizione inglese. L'equilibrio di tale bilancio non può essere peggiorato dalla nuova legge onerosa: questo è il cuore dell'obbligo di copertura. Ciò a prescindere dal segno e dal livello di tale equilibrio (e quindi anche se il bilancio registrasse un avanzo).

La questione non sempre è sembrata però così chiara.

Limitandosi alla sola giurisprudenza costituzionale più recente e solo per coglierne un aspetto (tra i tanti), si ricorda che numerosi sono gli esempi di pronunzie di declaratoria di illegittimità di leggi di bilancio (e di leggi di variazione di bilanci, che si sostanziano nelle leggi di assestamento), le quali dichiarano

¹² Per entrambi i profili, sia pure con conclusioni non del tutto condivisibili, imprescindibile rimane P. DE IOANNA, *Copertura delle leggi di spesa*, in *Dizionario di contabilità pubblica*, a cura di A. BARETTONI ARLERI, Milano 1989. In linea generale, a livello meramente indicativo, nell'ambito dell'abbondante letteratura sui temi qui in esame si segnalano in particolare: A. BRANCASI (2012a), *L'introduzione del principio del c.d. pareggio di bilancio: un esempio di revisione affrettata della Costituzione* (10 gennaio 2012), in www.forumcostituzionale.it; Id. (2012b), *Il principio del pareggio di bilancio in Costituzione*, in www.osservatoriosullefonti.it, n. 2/2012; Id. (2014), *La Corte costituzionale al bivio tra il tradizionale paradigma del coordinamento finanziario e la riforma costituzionale "introduttiva del pareggio di bilancio"*, in *Giur. cost.*, 2014, 1633 ss.; Id. *Sull'obbligo della copertura finanziaria vengono accantonate certezze consolidate (nota alla sentenza della Corte costituzionale 2014 n. 224)*, in "Le Regioni", 2015; G. RIVOSECCHI (2012b), *Il difetto di copertura di una legge regionale di bilancio: la Corte accelera sul c.d. pareggio*, in *Giur. cost.*, 2012, 2335 ss.; Id. (2013), *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.; Id. (2014), *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, 156 ss.; Id. (2015a), *Decretazione d'urgenza e governo dell'economia*, in "Legislazione governativa d'urgenza" e crisi, Atti del I Seminario di studi di Diritto costituzionale – Unitelma Sapienza – Roma 18 settembre 2014, (a cura di R. Calvano), Editoriale Scientifica, Napoli, 2015, 119 ss.; Id. (2015b), *Armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario (art. 117.3)*, in *Le materie dell'art. 117 nella giurisprudenza costituzionale dopo il 2001. Analisi sistematica della giurisprudenza costituzionale sul riparto di competenze tra Stato e Regioni 2001-2014*, a cura di R. Bifulco e A. Celotto, Editoriale Scientifica, Napoli, 2015, 375 ss. In riferimento ai classici imprescindibile rimane ancora, con riguardo ai fondamenti della contabilità pubblica, P. LABAND, *Il diritto del bilancio*, (a cura di C. Forte), Milano 2007, nonché R. GNEIST e G. JELLINEK, *Legge e bilancio. Legge e decreto* (a cura di C. Forte), Milano 1997.

l'irregolarità di questa o quella posta per violazione dell'art. 81, terzo comma, Cost. (obbligo di copertura)¹³.

Con ciò si confondono i due piani, di cui uno – il bilancio a legislazione vigente – è il presupposto, ossia lo *stock*, il consolidato da non peggiorare con la nuova decisione onerosa di cui alla norma primaria, ed il secondo, appunto, consiste nel nuovo o maggiore onere di cui alla singola norma onerosa approvata successivamente al bilancio e che non deve gravare in senso peggiorativo su quest'ultimo.

Ne consegue un principio estremamente semplice e chiaro: la legge di bilancio e le relative variazioni (assestamento) non soggiacciono per definizione – *ex se* – all'obbligo di copertura.

Questo punto di fondo attiene in maniera così evidente alla struttura stessa dell'obbligo di copertura (anche dal punto di vista della sua genesi e giustificazione in un ordinamento) che non vale – eventualmente – argomentare in senso contrario che la novella costituzionale del 2012 ha soppresso il precedente terzo comma dell'art. 81 Cost. (bilancio a legislazione vigente) e ha modificato di conseguenza il successivo comma sulla copertura sopprimendo il riferimento ad ogni “altra” legge¹⁴. Ciò consentirebbe (ovvero implicherebbe) – secondo questa tesi *a contrariis* – l'estensione alla legge di bilancio (e alle sue variazioni) dell'obbligo di copertura.

Che un tale argomento non possa trovare accoglimento lo si desume semplicemente da quanto prima rilevato: l'obbligo di copertura, in quanto da riferire alle leggi ordinarie di carattere oneroso, presuppone un conto esterno, un conto dato, una variabile esogena in altre parole, come saldo da non peggiorare, quale che sia l'entità e la coerenza o meno di quest'ultimo rispetto ai vincoli europei (per le Regioni, rispetto alle norme sull'equilibrio dei bilanci, che definiscono le modalità di partecipazione del sottosettore agli obiettivi di finanza pubblica).

Quanto poi alla deduzione logica secondo la quale, essendo venuto meno nel testo costituzionale il riferimento ad ogni “altra” legge, la legge n. 243 del 2012, attuativa dell'art. 81, sesto comma, Cost., sottoporrebbe esplicitamente i nuovi oneri determinati dalla legge di bilancio all'obbligo di copertura al fine di garantire il rispetto dell'equilibrio di bilancio, occorre svolgere ulteriori precisazioni.

Il punto-chiave da cui partire è sempre lo stesso: la copertura di una legge onerosa presuppone un consolidato da non peggiorare con tale nuova legge, consolidato che non può evidentemente essere sottoposto a sua volta all'obbligo di copertura e che, nel nostro assetto costituzionale ed ordinamentale, è da fissare in base ai contenuti dei primi commi degli artt. 81 e 97 Cost., che trovano a loro volta sostanza nella normativa comunitaria. Il sistema è dunque così strutturato: 1) il *prius* sono le norme derivanti

¹³ Cfr., *ex plurimis*, Corte costituzionale, sentenza n. 274 del 2017.

¹⁴ Laddove l'alterità trovava spiegazione nella differenza con la legge di bilancio per identificare le leggi di spesa da sottoporre all'obbligo di copertura.

dall'ordinamento dell'Unione europea; 2) ne discendono i vincoli di bilancio da fissare con l'omonima legge per ciascun ente del conto consolidato (compreso lo Stato quindi); 3) i relativi saldi non possono essere a loro volta peggiorati dalla legislazione onerosa ordinaria, obiettivo, quest'ultimo, che si coglie assolvendo all'obbligo di copertura. Si tratta di tre passaggi distinti, che non possono essere confusi.

Se si esamina con attenzione – per lo Stato - l'art. 14 della citata legge n. 243¹⁵, il testo utilizza due aggettivi (“coerente” al comma 1 e “compatibili” al comma 3) in riferimento al vincolo cui sottostà il saldo di bilancio e ai nuovi oneri della legge di bilancio: infatti, il saldo deve essere coerente con l'obiettivo di medio termine di cui all'art. 3 della medesima legge e la legge di bilancio deve presentare oneri compatibili con tale obiettivo, a sua volta da costruire in coerenza con le norme eurounitarie, che è la sostanza delle norme costituzionali in discorso. In fin dei conti, i due commi si sovrappongono, in quanto gli oneri fanno parte dell'equilibrio, e la ripetizione del riferimento agli oneri costituisce il retaggio della precedente legislazione contabile che prevedeva, per la legge di stabilità (e “finanziaria” prima), un obbligo di copertura autonomo per gli oneri correnti (poi non più riprodotto con le recenti novelle) ed il vincolo di compatibilità del saldo rispetto a quello programmatico, in coerenza con la normativa eurounitaria (ribadito dal citato comma 3 dell'art. 14 della legge n. 243 del 2012). Per le Regioni il raccordo con i vincoli europei è fissato dall'art. 9, comma 5, della richiamata legge “rinforzata” n. 243 del 2012.

Ne consegue che le leggi di bilancio dello Stato e delle Regioni non sono sottoposte all'obbligo di copertura, ma all'obbligo di coerenza con l'equilibrio del conto consolidato fissato in linea con quei vincoli comunitari cui è stata conferita giuridicità, oltre che con l'approvazione dei relativi provvedimenti di ratifica, con i veicoli di cui alle complessive novelle del 2012 (come se non bastasse già il richiamato art. 117, primo comma, Cost.). È in funzione di ciò che vanno dunque letti gli obiettivi di finanza pubblica, non casualmente espressi in termini di pubbliche amministrazioni (artt. 81 e 97 Cost. e legge 24 dicembre 2012, n. 243), rispetto a cui deve essere coerente il saldo netto da finanziare in termini di contabilità finanziaria di cui alla legge di bilancio dello Stato. Per gli enti territoriali la funzione di raccordo è garantita dal rispetto delle norme sull'equilibrio di bilancio, non casualmente previste dal Capo IV della legge “rinforzata” n. 243 del 2012, formalmente attuativa dell'art. 81 Cost.¹⁶

Non vanno persi dunque il dato storico, da un lato, e la logica unitaria dell'assetto complessivo dell'ordinamento, dall'altro, che impone la sequela procedimentale e contenutistica prima evidenziata: 1)

¹⁵ In particolare i commi 1 e 3, laddove il comma 1 recita: “*l'equilibrio del bilancio dello Stato corrisponde ad un valore del saldo netto da finanziare o da impiegare coerente con gli obiettivi programmatici di cui all'art. 3, comma 3*”, ossia l'obiettivo di medio termine, ed il comma 3 recita: “*i nuovi o maggiori oneri derivanti dalla legge di bilancio devono risultare compatibili con il rispetto dell'equilibrio tra le entrate e le spese del bilancio stesso, determinato ai sensi dell'art. 3 e del comma 1 del presente articolo*”.

¹⁶ Un problema a parte è la riscrittura di queste norme attraverso una legge ordinaria come la legge di bilancio, come è accaduto per quella riferita al 2019.

la legislazione eurounitaria (che i primi commi degli art. 81 e 97 Cost. e la legge n. 243 del 2012 pongono come vincolo alla finanza pubblica interna); 2) la coerenza con tali vincoli da parte delle leggi di bilancio) e 3) la non peggiorabilità successiva di questi equilibri ad opera della legislazione ordinaria (obbligo di copertura).

L'attuale terzo comma dell'art. 81 Cost. va dunque letto come tutela *ex post* dell'equilibrio di cui al primo comma, il che significa che si riferisce a leggi diverse da quella di bilancio, ossia alle leggi ordinarie onerose. E' uno dei punti che la giurisprudenza costituzionale non mette a fuoco con sufficiente chiarezza, a partire dalla sentenza n. 70 del 2012.

Altra considerazione è che il quadro delineato in ordine alla sussumibilità dell'obbligo di copertura in quello più ampio (alle ipotesi e con le condizioni prima esplicitate) del rispetto dell'equilibrio da parte del bilancio annuale del singolo ente, a sua volta componente di un quadro di finanza pubblica complessivo coerente con i vincoli europei, configura paradossalmente un sistema che in qualche modo ripristina - al di là delle interpretazioni meramente procedurali che pure hanno ricevuto notevole spessore intellettuale¹⁷ - il raccordo tra legge ordinaria onerosa e bilancio in essere e quindi lo spirito originario dell'obbligo di copertura: difesa del bilancio dato, obbligo di suo non peggioramento, e dunque, non solo mero vincolo procedurale.

Se dunque il perno della questione sta nella differenza tra bilancio e legislazione "altra", merita *ad abundantiam* di essere ricordato che la coesistenza nell'ordinamento tra componente a legislazione vigente e componente di carattere innovativo di variazione della prima rimane ben salda nell'ordinamento anche dopo le novelle del 2012, a conferma dunque del suo carattere strutturale e a conferma altresì del fatto che si trattò di una riforma i cui aspetti tecnici potevano sicuramente essere migliorati.

Ne dà conferma oltretutto oggi, a livello di principi, il fatto che, all'interno dell'unitaria legge di bilancio dello Stato (cui si è pervenuti appunto in quanto era stato soppresso il precedente terzo comma dell'art. 81 Cost.), trova formalmente collocazione la Sezione II, che altro non è se non il precedente bilancio a legislazione vigente. Tutto l'impianto contabile che presiede a queste materie è rimasto dunque sostanzialmente identico a quello precedente la modifica costituzionale: si conferma infatti l'ineludibilità del consolidato all'interno delle metodologie di *fiscal policy* adottate nei paesi OCSE, basate sull'analisi controfattuale per mettere in luce la correzione voluta degli andamenti tendenziali in vista degli obiettivi. Il tutto a prescindere dunque dalle implicazioni dell'obbligo di copertura, anche se poi comunque tutto fa sistema.

¹⁷ Cfr. cit. P. DE IOANNA, *Copertura delle leggi di spesa*, in *Dizionario di contabilità pubblica*, a cura di A. BARETTONI ARLERI, Milano 1989; V. ONIDA, *Le leggi di spesa nella Costituzione*, Milano, 1969.

Il fatto è che questa materia complessivamente considerata costituisce uno dei punti su cui il giurista dovrebbe aprirsi all'economista, in quanto alla base dell'attuale assetto contabile c'è un metodo di politica economica che costituisce una sorta di premessa delle conseguenti formulazioni normative. Ciò a prescindere dalla teoria economica sottostante il *Fiscal Compact*.

E' la stessa Corte dei conti ad essersi più volte espressa - *vox clamans in deserto*, evidentemente - in varie sedi su tali argomenti, affermando anzitutto che l'obbligo di copertura (nuovo terzo comma) implica la permanenza, nel sistema, del fondo consolidato costituito dalla legislazione vigente¹⁸. Ciò per le motivazioni prima ricordate e sia pur nell'ambito dell'analisi di un altro elemento essenziale dell'impianto ordinamentale della contabilità pubblica del nostro Paese, ossia quell'indefettibile principio di annualità cui si ricollega la rilevanza della rendicontazione¹⁹.

Pilastri, questi, della struttura democratica di Stato di diritto del nostro ordinamento, come ha ribadito di recente l'omologo organo di controllo tedesco nella relazione (critica) sulla tendenza in ambito UE²⁰ ad estendere alle contabilità pubbliche i principi di quella economica. Pilastri che peraltro sembrano essere messi in secondo piano da un altro concetto che è stato elaborato dalla dottrina giuscontabilistica degli ultimi anni nonché dalla stessa giurisprudenza anche costituzionale in materia: il concetto, cioè, di equilibrio dinamico della finanza pubblica.

Un'idea che, sia pur in astratto non incoerente con la struttura del *Fiscal Compact*, così come costituzionalizzata dai richiamati primi due commi degli artt. 81 e 97 Cost., sembra dimenticare il citato principio - anch'esso costituzionale - di annualità, dalle profondissime implicazioni sull'assetto più ampio del nostro quadro costituzionale e che – pur avendo perso il significato originario²¹ - costituisce poi anche uno dei fondamenti dell'obbligo di copertura, per la connessione con il bilancio a legislazione vigente.

E che si tratti di una serie di passaggi dalle evidenti implicazioni relative sulla struttura stessa del nostro assetto repubblicano e che non possono essere spostati in secondo piano per il fatto di coesistere ora, nel testo della Costituzione, con un quadro di obiettivi e di vincoli di merito calibrati sul medio periodo, lo ha rimarcato lo stesso Organo di controllo²², il quale ha collegato il rispetto dei principi di contabilità di

¹⁸ CORTE CONTI, Sezioni riunite in sede consultiva: *Parere 7 dicembre 2017, n. 3*, atto Governo n. 486, nota 27 novembre 2017, n. 16302; *Parere 22 dicembre 2017, n. 4*, atto Governo n. 486, nota 14 dicembre 2017, n. 13738.

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ Cfr. Relazione della Corte dei Conti federale tedesca su: *L'obiettivo di introdurre principi armonizzati di gestione contabile per il settore pubblico (EPSAS) negli Stati membri dell'Unione europea (in base all'art. 99 della legge sulla contabilità federale, a cura di C. Forte, in Rivista della Corte dei conti, Anno LXXII- n.1 – Gennaio-Febbraio 2019)*.

²¹ Costringere cioè alla convocazione dell'assemblea parlamentare almeno una volta in un anno per discutere del bilancio.

²² CORTE CONTI, Sezioni riunite in sede consultiva: *Delibera n. 3/2017/CONS, 7 dicembre 2017, Parere sullo schema di decreto legislativo integrativo e correttivo del decreto legislativo in materia di riordino della disciplina per la gestione del bilancio e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa in attuazione dell'art. 42, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196; Delibera n. 4/2017/CONS, 22 dicembre 2017, Parere sullo schema di decreto legislativo integrativo e correttivo del decreto*

Stato (e segnatamente quello di annualità) all'osservanza dell'art. 1 Cost. (sovranità popolare), con ciò fissando il legame tra l'intero involucro normativo di contabilità pubblica e la struttura del nostro assetto repubblicano. Il *trait d'union* consiste nel fatto che la decisione di bilancio è intesa a fissare l'ammontare di risorse che la collettività ogni anno è costretta a mettere a disposizione dell'operatore pubblico per il raggiungimento di pubbliche finalità, il che concorre alle determinazioni su cui si impianta l'esercizio del voto. Incidentalmente, proprio questo passaggio fa comprendere come sia ancora oggi da preferire la contabilità finanziaria per mettere a fuoco tale circuito periodico di risorse che affluiscono e che vengono spese, essendo essa imperniata sul concetto di flusso, essenziale per quello di annualità.

Doveroso appare dunque concludere sul punto ricordando la pronuncia della Corte dei conti quando ha fissato che “il tema della struttura del bilancio dello Stato costituisce un argomento particolarmente pregnante nella storia della contabilità pubblica contemporanea, da inquadrare, al di là degli aspetti tecnici, pur rilevanti, all'interno del rapporto che si determina nel corso del tempo tra i due poteri dello Stato costituiti dal Governo e dal Parlamento, quale elemento fondante dell'ordinamento istituzionale di un paese [...]”²³.

8. Auspici per una valorizzazione dei profili costituzionali della contabilità pubblica

Al di là degli aspetti legati alla sentenza n. 196, la sensazione generale è che, tenuto conto sia della dottrina giuspubblicistica che della giurisprudenza costituzionale in materia di contabilità pubblica, di fronte ai facili entusiasmi che si sono registrati nel dibattito di questi ultimi anni, lungo rimane, invece, il lavoro da svolgere con riferimento alla ricostruzione del complesso quadro ordinamentale che ora connota la c.d. “Costituzione finanziaria”, sia sul piano sostanziale che sui meccanismi di garanzia del sistema, nel cui novero si pone certamente (ma ovviamente, non solo) il risalente obbligo costituzionale di copertura.

legislativo in materia di riordino della disciplina per la gestione del bilancio e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa in attuazione dell'art. 42, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196; Delibera n. 3/2018/CONS, 6 giugno 2018, Parere sullo schema di decreto legislativo integrativo e correttivo del decreto legislativo 12 maggio 2016, n. 90, in materia di completamento della riforma della struttura del bilancio dello Stato, in attuazione dell'articolo 40, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n.196; Delibera n. 5/2018/CONS, 27 giugno 2018, Schema di decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 12 maggio 2016, n. 90, in materia di completamento della riforma della struttura del bilancio dello Stato, in attuazione dell'articolo 40, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196. CORTE CONTI, Sezioni riunite in sede di controllo, Delibera n. 13/SSRRCO/AUD/18, 10 luglio 2018, Audizione della Corte dei conti, innanzi alle Commissioni bilancio congiunte della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica su “Schema di decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 12 maggio 2016, n. 90, in materia di completamento della riforma della struttura del bilancio dello stato in attuazione dell'articolo 40, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196” (AG N. 32).

²³ Cfr. CORTE CONTI, Sezioni riunite in sede consultiva, Delibera n. 4/2018/CONS, 27 giugno 2018, *Relazione annuale in merito all'efficacia dell'introduzione delle azioni nel bilancio dello Stato per l'anno finanziario 2017, ai sensi dell'articolo 25 della legge 31 dicembre 2009, n.196*, punto 2 della Premessa.