

Rivista N°: 1/2017
DATA PUBBLICAZIONE: 02/02/2017

AUTORE: Luca Antonini*

ARMONIZZAZIONE CONTABILE E AUTONOMIA FINANZIARIA DEGLI ENTI TERRITORIALI **

Sommario: 1. Inquadramento a livello costituzionale. – 2. I rimedi al federalismo dei cd. “dialetti contabili”: le leggi n. 42 e 196 del 2009; i d. lgs. nn. 118 del 2011 e 126 del 2014. – 3. Il valore della riforma dell’armonizzazione dei sistemi contabili. – 4. L’impatto della costituzionalizzazione dell’equilibrio di bilancio sull’autonomia finanziaria degli enti territoriali. – 5. Lo sviluppo della giurisprudenza costituzionale sui vincoli contabili. – 6. L’emergere di un filone giurisprudenziale innovativo. – 7. Il caso emblematico della finanza municipale. – 8. Luci e ombre di altri filoni della giurisprudenza costituzionale. – 9. Cenni conclusivi.

1. Inquadramento a livello costituzionale.

Tra autonomia finanziaria e armonizzazione contabile intercorre un delicato equilibrio, che gli sviluppi del nostro ordinamento non sempre hanno colto.

La materia “armonizzazione dei bilanci pubblici”, infatti, è stata individuata, nella Costituzione italiana, con la riforma del Titolo V del 2001 che l’ha inserita nell’ambito della competenza concorrente, mentre, da quella stessa riforma, l’art. 119 veniva declinato prefigurando una maggiore autonomia di entrata e di spesa.

Con la legge costituzionale n. 1 del 2012, che ha introdotto nel nostro ordinamento costituzionale il principio dell’equilibrio di bilancio, la materia “armonizzazione dei bilanci pubblici” è stata portata nella competenza esclusiva statale.

La riforma costituzionale approvata quest’anno dal Parlamento assegna ora alla competenza esclusiva statale anche la materia “coordinamento della finanza pubblica”.

* Ordinario di Diritto costituzionale nell’Università di Padova.

** Il testo riprende i contenuti della relazione svolta al convegno, organizzato dalla Corte dei Conti, del 26 settembre 2016 a Perugia, *Profili costituzionali della contabilità pubblica. Giornata di studio in memoria di Salvatore Buscema*.

Tra la modifica del 2012 e quella del 2016 corre una profonda differenza.

La sentenza della Corte costituzionale n. 184 del 2016 ha, infatti, messo bene in luce il nesso che intercorre tra armonizzazione contabile e coordinamento della finanza pubblica: *“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)”*.

Da questo punto di vista, il rapporto tra autonomia finanziaria e armonizzazione era stato travisato dalla riforma costituzionale del 2001, che assegnando quest’ultima materia alla competenza concorrente e limitando ai soli principi fondamentali il ruolo uniformatore dello Stato, aveva generato il dilagare dei cd. “dialetti contabili”¹, generando un anomalo federalismo contabile che impediva quella confrontabilità delle politiche che costituisce, invece, la ragione stessa del federalismo fiscale.

Inoltre, i bilanci della regione non dialogavano con quelli delle aziende sanitarie e regole contabili non uniformi impedivano la presentazione di bilanci consolidati tra i Comuni e quelle società partecipate cui esternalizzano rilevanti masse di funzioni. In questo contesto il sistema di contabilità pubblica non era in grado di svolgere correttamente la funzione conoscitiva sua propria, in quanto consentiva l’adozione di sistemi contabili diversi, di schemi di bilancio differenti, di principi contabili non uniformi. Il sistema di contabilità pubblica nemmeno era in grado di misurare i debiti delle pubbliche amministrazioni a discapito dell’affidabilità dei conti pubblici e degli equilibri di bilancio.

È stata quindi molto indovinata la scelta compiuta con la legge costituzionale n. 1 del 2012 di riportare la materia dell’armonizzazione contabile nell’ambito della competenza esclusiva statale, permettendo così uno svolgimento dell’autonomia territoriale armonico ai principi del federalismo fiscale, che si fondano essenzialmente sull’autonomia di entrata e di spesa ma non sulla confusione contabile.

Certamente meno felice è invece l’opzione compiuta con la riforma costituzionale del 2016, che invece mina la stessa autonomia finanziaria territoriale: non solo ha poco senso logico un coordinamento (dato che la nozione implicherebbe enti posti su un piano tendenzialmente paritario) assegnato alla competenza esclusiva statale, ma una tale soluzione rischia di legittimare, da un lato, un ritorno alla finanza derivata, a detrimento della responsabilizzazione degli enti territoriali, e, dall’altro – a discapito di quanto elaborato dalla giurisprudenza costituzionale in questi anni – le prassi pianamente centralistiche e spesso poco efficaci dei tagli lineari della legislazione anti crisi italiana².

¹ Cfr. al riguardo il volume curato da E. Caterini- E. Jorio, *Il predissesto nei Comuni*, Bologna 2013.

² Sulla quale cfr. C. De Martin, *Il disegno autonomistico disatteso tra contraddizioni e nuovi scenari problematici*, in *Le istituzioni del federalismo*, n. 1, 2014, 29 ss.

2. I rimedi al federalismo dei cd. “dialetti contabili”: le leggi n. 42 e 196 del 2009; i d.lgs. nn. 118 del 2011 e 126 del 2014.

Non è un caso che la prima sede nella quale viene individuata la necessità di rimediare ai “dialetti contabili” sia stata proprio la legge n. 42 del 2009, ovvero la legge delega deputata a dare attuazione alla nuova autonomia finanziaria declinata dall’art.119 della Costituzione con la riforma del 2001.

Quella legge è divenuta la sede normativa del rimedio perché esiste una evidente incompatibilità fra il federalismo contabile in cui era finito l’ordinamento italiano e l’attuazione del cd. federalismo fiscale, al punto che già nelle more dell’emanazione dei decreti legislativi l’art. 19 bis del decreto legge n. 135 del 2009 aveva introdotto l’obbligo di riclassificazione omogenea dei bilanci regionali.

La vicenda normativa della legge n. 42 del 2009 ha poi incrociato quella della legge n. 196 del 2009; quest’ultima ha emendato gli articoli 2 e 3 della prima coordinando il processo di armonizzazione contabile degli enti territoriali con quello dello Stato³.

La riforma contabile degli enti territoriali è stata quindi definita dal d.lgs n. 118 del 2011, poi coordinato e integrato dal d.lgs 126 del 2014.

³ La versione originaria degli art. 2 e 3 della legge n. 42 del 2009 era la seguente:

“art. 2 h) individuazione dei principi fondamentali dell’armonizzazione dei bilanci pubblici, in modo da assicurare la redazione dei bilanci di comuni, province, città metropolitane e regioni in base a criteri predefiniti e uniformi, concordati in sede di Conferenza unificata ... individuazione dei principi fondamentali per la redazione, entro un determinato termine, dei bilanci consolidati delle regioni e degli enti locali in modo tale da assicurare le informazioni relative ai servizi esternalizzati, con previsione di sanzioni ai sensi dell’articolo 17, comma 1, lettera e), a carico dell’ente in caso di mancato rispetto di tale termine”;

art.3: “6. Almeno uno dei decreti legislativi di cui al comma 1 è adottato entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge e reca i principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici di cui al comma 2, lettera h)”.

Questa, invece, la versione emendata dalla legge n. 196 del 2009:

“6. Alla legge 5 maggio 2009, n. 42, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all’articolo 2, comma 1, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole:

“nonche’ al fine di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio dei medesimi enti e i relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica”;

b) all’articolo 2, comma 2, la lettera h) e’ sostituita dalla seguente: “h) adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato; adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite; adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema comune; affrancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione; raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi; definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche di cui alla presente legge tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi; definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni ai diversi enti territoriali; al fine di dare attuazione agli articoli 9 e 13, individuazione del termine entro il quale regioni ed enti locali devono comunicare al Governo i propri bilanci preventivi e consuntivi, come approvati, e previsione di sanzioni ai sensi dell’articolo 17, comma 1, lettera e), in caso di mancato rispetto di tale termine”;

Sul termine:

c) all’articolo 2, il comma 6 e’ sostituito dal seguente: “6. Almeno uno dei decreti legislativi di cui al comma 1 e’ adottato entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge”.

Entrambi i decreti sono nati da numerose riunioni dei gruppi di lavoro attivati all'interno della Copaff, dove le nuove regole sono state elaborate e condivise.

Il d.lgs 118 del 2011 ha: i) definito i principi generali della riforma degli enti territoriali nel titolo primo; ii) individuato gli strumenti dell'armonizzazione dei sistemi contabili (dal piano dei conti integrato al bilancio consolidato); iii) stabilito l'obbligo di adeguamento, distinguendo tra principi contabili generali e principi applicati; iv) rinviato l'individuazione dei contenuti specifici della riforma ad un successivo decreto legislativo integrativo, da emanare in considerazione dei risultati di una riuscita fase di sperimentazione, che ha coinvolto numerosi enti territoriali.

Il d.lgs 126 del 2014 ha: i) integrato e modificato il d.lgs 118/2011, attraverso l'inserimento di norme di dettaglio e degli allegati necessari per l'applicazione della riforma (schemi di bilancio, piano dei conti e principi contabili); ii) definito l'ordinamento contabile delle regioni (titolo terzo del dlgs 118/2011); iii) aggiornato il Tuel (titolo quarto del dlgs 118/2011) ai principi della riforma; iv) adeguato la definizione dei indebitamento degli enti territoriali di cui all'art. 3, comma 17, l. 350/2003.

3. Il valore della riforma dell'armonizzazione dei sistemi contabili.

Quello dell'armonizzazione dei sistemi contabili rappresenta oggi il più indovinato risultato della riforma attuata con la legge n. 42 del 2009.

Gli interventi sul lato della spesa, infatti, che hanno portato alla introduzione dei costi e dei fabbisogni standard, al momento ristagnano in una fase ambigua dopo un avvio molto promettente: essi sono ridotti ad *arcana imperii* (basti pensare che quest'anno non sono nemmeno stati pubblicati in Gazzetta Ufficiale violando quindi un chiaro obbligo previsto dal d. lgs. n. 216/2010) per cui i Comuni faticano a verificare su quali basi sono determinati. La nota metodologica sulle capacità fiscali, che sarebbero deputate a razionalizzare il sistema della perequazione in base ai fabbisogni standard, addirittura determina, per evidenti errori di sistema (come la mancata considerazione del carattere orizzontale del Fondo di solidarietà comunale), una forte penalizzazione dei Comuni che, ristabilendo l'equità fiscale nei propri territori, hanno attuato processi di rivalutazione catastale⁴.

Gli interventi sul lato dell'entrata, per motivi anche endogeni già poco efficaci nei decreti legislativi attuativi della l. n. 42 del 2009⁵, sono stati travolti, come si dimostrerà, dalla legislazione anti crisi successiva, non riuscendo a portare il sistema italiano su condizioni adeguate all'esercizio dell'autonomia finanziaria.

⁴ Sul punto, si rimanda, per approfondimenti, a L. Antonini, *Un requiem per il federalismo fiscale*, in *Federalismi*, n.16/2016.

Sulla necessità di una corretta determinazione delle capacità fiscali per il sistema di perequazione in base ai costi standard si veda M. De Nes, *I fabbisogni standard nell'impianto del federalismo fiscale e nella c.d. spending review, anche in considerazione della revisione dell'Imu per il 2013*, in *Federalismi.it.*, 12 giugno 2013, pp. 31, ss.

⁵ Cfr., *amplius*, L. Antonini, *Il cosiddetto federalismo fiscale. Un giudizio d'insieme su una riforma complessa*, in *Le Regioni* n.1/2, 2014, pp. 43, ss.

Nello specifico, la riforma dell'armonizzazione contabile ha, invece, prodotto effetti consistenti: ha inciso sui bilanci di circa 9700 enti, e ha aperto la prospettiva di disporre di bilanci omogenei, aggregabili e confrontabili, in quanto elaborati con le stesse metodologie e criteri contabili, in grado quindi di soddisfare le esigenze informative connesse al coordinamento della finanza pubblica, alla gestione del federalismo fiscale e alle verifiche del rispetto dei vincoli di finanza pubblica.

È un risultato senz'altro importante in termini di *accountability*: Tocqueville affermava che la democrazia inizia con la pubblicazione del bilancio sulla casa comunale, perché i cittadini valutano come sono state usate le risorse chieste loro con le imposte e quindi alle prime elezioni giudicano se mantenere o mandare via gli amministratori.

Lo ha ben compreso la Corte dei Conti, che nel corso dell'audizione parlamentare sullo schema di decreto legislativo relativo all'armonizzazione contabile ha espresso un importante apprezzamento: *“nell'intenso dibattito sul federalismo fiscale è rimasto in ombra il tema dell'armonizzazione dei principi contabili e degli schemi di bilancio, considerato, forse, ristretto all'ambito delle mere tecnicità. Si è in presenza, invece, di uno snodo essenziale per il concreto avvio ed il consolidamento del federalismo fiscale”*⁶.

4. L'impatto della costituzionalizzazione dell'equilibrio di bilancio sull'autonomia finanziaria degli enti territoriali.

A fianco della riforma dell'armonizzazione contabile, il quadro dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali è stato interessato dalle modifiche introdotte con la legge cost. n. 1 del 2012 non solo per lo spostamento della materia contabile nella competenza esclusiva statale, ma anche per l'effetto dell'inserimento in Costituzione del principio dell'equilibrio di bilancio.

Si è trattato di una riforma, riguardo a quest'ultimo aspetto, che ha suscitato varie reazioni da parte della dottrina, emblematicamente rilevabili già nei modi con cui essa è stata definita: *“silenziosa”*⁷; *“clandestina”*⁸; *“affrettata”*⁹; *“acritica”*¹⁰; oltre che *“non richiesta”*¹¹ – da-

⁶ Corte dei Conti, *Audizione sullo schema di decreto legislativo n. 339*, Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, maggio 2011.

⁷ M. Bergo, *Pareggio di bilancio «all'italiana». Qualche riflessione a margine della legge 24 dicembre 2012, n. 243 attuativa della riforma costituzionale più silenziosa degli ultimi tempi*, in «Federalismi.it», 2013, n. 6, www.federalismi.it.

⁸ N. Lupo, *La revisione costituzionale della disciplina di bilancio e il sistema delle fonti*, ne «Il Filangieri», Quaderno 2011, www.arsae.it, che assume un modo di approvazione della legge in esame «quasi clandestino, come mostra la scarsa attenzione [...] prestata dai mass-media». A tale proposito F. Bilancia, *Note critiche sul c.d. pareggio di bilancio*, in «Rivista AIC», 2012, n. 2, www.rivistaaic.it, ritiene che la legge costituzionale n.1 del 2012 presenti «alcuni interrogativi, in parte frutto della acritica ed affrettata stesura del testo di riforma».

⁹ A. Brancasi, *L'introduzione del principio del c.d. pareggio di bilancio: un esempio di revisione affrettata della Costituzione*, in «Quaderni Costituzionali», 2012, n. 1, pp. 108-110.

¹⁰ F. Bilancia, *Note critiche sul pareggio di bilancio*, cit., p. 2

¹¹ G. L. Tosato, *La riforma costituzionale del 2012 alla luce della normativa dell'Unione*, cit., p. 2

to che il *Conseil constitutionnel* francese nella decisione n. 2012-653 DC del 9 agosto 2012¹² è giunto a questa conclusione.

Nello specifico la legge costituzionale modifica quattro articoli della Costituzione (81, 97, 117 e 119) e detta le regole per l'approvazione di quella legge rinforzata, destinata a costituire il quadro di riferimento per le decisioni di bilancio di tutti gli enti costitutivi della Repubblica, che è poi stata la legge 24 dicembre 2012, n. 243.

Anche quanto agli effetti che tali modifiche hanno prodotto nell'ordinamento non c'è stata unanimità: in dottrina non è mancato chi addirittura l'ha ritenuta "irrilevante", in quanto "l'obbligo del pareggio di bilancio era già operante nel diritto dell'Unione; e questo, in base a consolidati principi, ha valore prioritario sul diritto interno"¹³. Altri, hanno invece definito "radicale" questa riforma, leggendovi la messa a repentaglio "dell'impianto sociale dell'economia di mercato"¹⁴. Altri infine, all'opposto hanno invece sollecitato letture "ireniche" della riforma, e superando tutti i timori di una compromissione dello stato sociale, hanno anzi sostenuto che in fondo un "sano" bilancio, con disavanzi e debito pubblico contenuti e sostenibili "svolge una funzione costituzionale di garanzia dei diritti di cittadinanza inclusiva e intergenerazionale: non si limita a un'egoistica protezione di categorie tradizionalmente protette (pensionati e lavoratori), ma si rivolge in senso solidaristico anche a coloro che sono fuori o ai margini del rapporto di lavoro o del sistema di protezione sociale, nonché alle future generazioni"¹⁵.

Il coacervo di opinioni è significativo di un certo disorientamento che la riforma ha prodotto; tuttavia, se ognuna di questa tesi non manca di cogliere un aspetto reale del problema, la posizione più equilibrata appare quella di chi ha preferito sottolineare il carattere "flessibile"¹⁶ della traduzione italiana del principio di pareggio di bilancio, un carattere che risulterebbe accentuato anche dalla necessità di un'interpretazione della riforma conforme a Costituzione, che dalla duttilità potrebbe utilmente trarre argomento per evitare il contrasto con i principi fondamentali e per scongiurare un esautoramento di quella rappresentanza parlamentare invece è stata rigorosamente protetta in una nutrita serie di casi dalla giurisprudenza del *Bundesverfassungsgericht*¹⁷.

Una cosa è però certa: è rimasta inevasa la domanda sulla effettiva funzionalità delle teorie monetariste, che stanno alla base della riforma, a garantire le condizioni per una reazione alla crisi finanziaria e economica che sta attanagliando il pianeta.

¹² Conseil Constitutionnel, Décision n. 2012-653 DC du 9 août 2012, www.conseil-constitutionnel.fr.

¹³ G.L. Tosato, I vincoli europei sulle politiche di bilancio, in «Studi sull'integrazione europea» 2012, n. 2-3

¹⁴ Bilancia, *Note critiche sul pareggio di bilancio*, cit., p. 3. Si v. anche R. Perez, *Il pareggio di bilancio in Costituzione*, in «Giornale di diritto amministrativo», 2012, p. 929 ss; F. Donati, *Crisi dell'euro, governance economica e democrazia nell'Unione europea*, in «Il diritto dell'Unione europea», 18, 2013, n. 2, p. 337 ss.

¹⁵ A. Morrone, *Pareggio di bilancio e stato costituzionale*, in «Rivista AIC», 2014, n. 1, www.rivistaaic.it, p. 12.

¹⁶ M. Luciani, *L'equilibrio di bilancio e i principi fondamentali*, cit., p. 17-18.

¹⁷ Cfr, al riguardo, Pinelli, *La giurisprudenza costituzionale tedesca e le nuove asimmetrie fra i poteri dei parlamenti nazionali dell'eurozona*, in «Costituzionalismo.it», 2014, n. 1, www.costituzionalismo.it.

Si è parlato, al riguardo, di “*sindrome di Francoforte*”¹⁸ per indicare la trappola in cui il sistema europeo, senza alcun riscontro empirico sulla validità delle teorie monetariste, si sta drammaticamente chiudendo. Peraltro, anche a ritenere flessibile l’inserimento in Costituzione del principio dell’equilibrio di bilancio, in ogni caso va precisato che nella questione delle politiche anticicliche rileva non tanto l’an, bensì piuttosto il *quantum* con cui le stesse sono ammesse.

Occorre allora chiedersi se il vincolo alla convergenza verso l’obiettivo di medio termine sia stata una ricetta adeguata all’uscita dalla crisi: su questo si può porre più di un dubbio, soprattutto riguardo ai limiti alla riduzione delle tasse sulle imprese e i vincoli, perlomeno di fatto, imposti alla spesa di investimento. Il confronto con gli USA che tale principio non hanno introdotto, proprio anche per la reazione degli economisti¹⁹, e che quindi hanno potuto sviluppare politiche anti congiunturali ben più potenti di quelle europee, è piuttosto impietoso²⁰.

A prescindere da questi aspetti, quello che in questa sede è in ogni caso opportuno approfondire è come sia passato quasi sotto silenzio, salvo poche acute letture²¹, il diverso trattamento – una vera e propria asimmetria – che, rispetto al bilancio statale, risulta imposto al bilancio degli enti territoriali, per i quali l’equilibrio di bilancio è espressamente individuato dalla legge n. 243/2012 in presenza di “un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate finali e le spese finali e tra le entrate correnti e le spese correnti, incluse le quote di capitale delle rate di ammortamento dei prestiti” (art. 9, primo comma). Si prevede, quindi, il conseguimento di un vero e proprio vincolo di pareggio nominale²² senza, in

¹⁸ Cfr. L. Antonini, *I vincoli costituzionali al pareggio di bilancio tra (indebiti) condizionamenti delle dottrine economiche e (possibili) prospettive*, in ID., a cura di, *La domanda inevasa. Dialogo tra economisti e giuristi sulle dottrine economiche che condizionano il sistema giuridico europeo*, Bologna, 2016, pp. 296, ss.

¹⁹ In particolare occorre ricordare la lettera del 28 luglio 2011, a firma di otto economisti emeriti o vincitori del premio Nobel (K. Arrow; P. Diamond; W. Sharpe; C. Schultze; A. Blinder; E. Maskin; R. Solow; L. Tyson), indirizzata ai vertici delle istituzioni degli Stati Uniti, *Nobel Laureates and Leading Economists Oppose Constitutional Balanced Budget Amendment*, pubblicata, con il titolo *La lettera di 8 Nobel a Obama: «Contrari» al pareggio di bilancio*, in «l’Unità», 12 agosto 2011. I passaggi principali erano i seguenti: 1. *Rispettare il principio del pareggio di bilancio in fasi di recessione economica comporterebbe l’adozione di misure controproducenti e neutralizzerebbe il funzionamento degli stabilizzatori automatici*. 2. *Il pareggio di bilancio impedirebbe al settore pubblico – diversamente da ciò che normalmente avviene nel settore privato – il ricorso al debito per finanziare spese per infrastrutture, istruzione, ricerca e sviluppo, protezione ambientale e altri investimenti vitali per il benessere futuro della nazione. [...] 7. Nella congiuntura odierna è pericoloso cercare di raggiungere il pareggio di bilancio troppo rapidamente. Ciò danneggerebbe pesantemente una ripresa di per sé già debole*. Al riguardo cfr. F. Pisauro, *Le regole del pareggio di bilancio tra (scarsi) fondamenti economici e urgenze della crisi finanziaria*, Relazione al Convegno CESIFIN, *Crisi economica e trasformazioni della dimensione giuridica. La costituzionalizzazione del pareggio di bilancio tra internazionalizzazione economica, processo di integrazione europea e sovranità nazionale*, Firenze, 15 maggio 2012, www.cesifinalbertopredieri.it.

²⁰ Cfr. la lucida analisi di L. Campiglio, *La teoria dell’austerità nel sistema economico europeo*, in L. Antonini, a cura di, *La domanda inevasa*, cit. 103, ss.

²¹ Cfr. F. Gallo, *Federalismo fiscale e pareggio di bilancio, lectio brevis* all’Accademia dei Lincei, 9 gennaio 2015, www.lincci.it; Bilancia, *Note critiche sul c.d. pareggio di bilancio*, cit.

²² Cfr. A. Brancasi, *Bilancio (equilibrio di)*, in «Enciclopedia del diritto», ad vocem, Milano, Annali VII, 2014, p. 183; D. Cabras, *Il pareggio di bilancio in Costituzione: una regola importante per la stabilizzazione della finanza pubblica*, in «Forum di Quaderni costituzionali», 27 gennaio 2012, www.forumcostituzionale.it; G. M. Napolitano, *I nuovi limiti all’autonomia finanziaria degli Enti territoriali alla luce del principio del pareggio di bilancio*, in «Rivista giuridica del Mezzogiorno», 2013, n. 1-2, p. 94 ss.; T.F. Giupponi, *Il principio costituzionale dell’equilibrio di bilancio e la sua attuazione*, in «Quaderni Costituzionali», 2014, n. 1, p. 51 ss.; C. Buzzacchi,

questo caso, alcuna correzione connessa all'andamento del ciclo economico e *senza* alcuna disciplina degli eventi eccezionali che giustificano, a livello statale, il ricorso all'indebitamento²³. L'unica modalità per considerare i riflessi del ciclo sul bilancio degli Enti territoriali è quella prevista dall'articolo 11, per cui nelle fasi sfavorevoli del ciclo economico e in caso di eventi eccezionali, lo Stato dovrebbe contribuire al finanziamento dei servizi essenziali e delle prestazioni fondamentali inerenti i diritti civili e sociali, tenendo conto della quota di entrate proprie degli enti territoriali influenzata da ciclo economico²⁴. Tuttavia, al riguardo rileva non solo la particolarità della complessiva impostazione²⁵, ma soprattutto il fatto che l'applicabilità stessa di tale norma è al momento evanescente perché nulla è stato ancora disposto al riguardo.

A questo punto è però dirimente considerare che lo stato sociale, nel contesto italiano, risulta frammentato tra una molteplicità di attori che gestiscono quote diverse di risorse. Se la parte più rilevante della spesa assistenziale (incluso il sistema pensionistico) è gestita centralmente dall'INPS, la sanità è invece governata dalle Regioni e diversi servizi sociali reali sono erogati dai Comuni.

Un'importante quota dello Stato sociale, soprattutto dopo la riforma costituzionale del 2001, è stato quindi decentrato e certamente ha subito l'impatto delle politiche di rigore. Nel complesso i tagli a diverso titolo subiti dal comparto degli enti territoriali negli ultimi anni ammontano (tra tagli ai trasferimenti e limitazioni sul patto di stabilità) a circa 80 miliardi, su una spesa complessiva che ammontava a 265 miliardi. Non è un caso che la Corte dei Conti nella delibera del 29 dicembre 2014, *Relazione sulla gestione finanziaria degli enti territoriali*, ha evidenziato come al comparto degli enti territoriali sia stato richiesto, nelle manovre degli ultimi anni, "uno sforzo di risanamento non proporzionato all'entità delle loro risorse", in base a scelte andate "a vantaggio degli altri comparti che compongono il conto economico consolidato delle amministrazioni pubbliche", auspicando (ma non è avvenuto) che "futuri interventi di contenimento della spesa assicurino mezzi di copertura finanziaria in grado di salvaguardare il corretto adempimento dei livelli essenziali delle prestazioni nonché delle funzioni fondamentali inerenti ai diritti civili e sociali". E ancora più di recente, nel Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica 2015, ha evidenziato che "il complesso percorso di riequilibrio dei conti pubblici ha impegnato costantemente il comparto degli enti locali in una misura

Equilibrio di bilancio versus autonomie locali e «Stato sociale», in «Amministrare», 2014, n. 1, p. 63 ss.; R. Valicenti, *Equilibrio di bilancio e coordinamento della finanza pubblica delle autonomie territoriali*, in «Rivista AIC», 2012, n. 1, www.rivistaaic.it.

²³ M. Nardini, *La legge n. 243/2012 e l'adeguamento dell'ordinamento nazionale alle regole europee di bilancio*, in «Osservatorio sulle fonti», 2013, n. 1, www.osservatoriosullefonti.it, p. 14 ss.

²⁴ A tal fine è costituito un fondo presso il Ministero dell'economia e delle finanze, la cui dotazione è stabilita nei documenti di programmazione finanziaria e di bilancio e alla cui ripartizione si provvede, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, sentita la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, tenuto conto della quota di entrate proprie di ciascun ente, influenzata dall'andamento del ciclo economico. Simmetricamente a quanto disposto nel caso di ciclo sfavorevole, è richiesto – nelle fasi favorevoli – agli stessi Enti un contributo da destinare al Fondo ammortamento titoli di Stato, definito e ripartito, tra gli Enti stessi, tenendo conto della quota di entrate proprie influenzata dal ciclo economico¹⁴. In ogni caso, gli enti sopraindicati devono concorrere alla sostenibilità del debito pubblico, secondo modalità da definire con legge dello Stato

²⁵ Sulla quale cfr. F. Gallo, *Federalismo fiscale e pareggio di bilancio*, cit.

che eccede i limiti di un ragionevole criterio di proporzionalità tra i rapporti di composizione della spesa della Pubblica amministrazione. Tale percorso di risanamento si è espresso sul piano dei vincoli di spesa e dei tagli ai trasferimenti, con riflesso inasprimento della leva fiscale rimessa all'autonoma disponibilità dei livelli di governo locale", al punto che l'aumento della pressione fiscale locale "è stato il frutto di scelte operate a livello di governo centrale, piuttosto che espressione dell'autonomia impositiva degli enti decentrati". È evidente che la funzione statale di coordinamento della finanza pubblica, in questo contesto, è stata stravolta. Senza che sia possibile ora entrare nel merito del problema, non si può però omettere di rilevare un dissimulato e silenzioso processo di smantellamento dello stato sociale²⁶, che ha anche trovato nella riforma costituzionale e nella relativa legge rinforzata, un fattore, in qualche misura, di legittimazione.

5. Lo sviluppo della giurisprudenza costituzionale sui vincoli contabili

Occorre premettere che la giurisprudenza costituzionale è condizionata dalle stesse possibilità di accesso delle questioni direttamente inerenti i bilanci pubblici.

Per quanto riguarda le normative regionali, infatti, il giudizio in via di azione permette un alto livello di controllo dei vincoli derivanti dall'art. 81 Cost. Lo stesso non avviene, nell'ambito dello stesso giudizio in via d'azione, riguardo alle normative statali, stante la tradizionale asimmetria riguardo ai parametri invocabili, per cui dimostrare che l'inosservanza delle norme costituzionali sul bilancio da parte del legislatore statale si rifletta negativamente sulle attribuzioni regionali è, però, tutt'altro che agevole²⁷.

Per quanto riguarda, invece, il giudizio in via incidentale, qui, dove più che i giudici comuni (per una oggettiva difficoltà di mancanza di strumenti di valutazione) viene in considerazione il ruolo dei magistrati contabili, bisogna distinguere: la Corte dei Conti in sede di

²⁶ Basti considerare quanto è avvenuto riguardo al finanziamento della sanità. Il *Documento di economia e finanza* del 2011 (che già incorporava varie manovre sulla spesa sanitaria) prevedeva, infatti, per il 2014 un fondo sanitario di 126 mld. Siccome nel 2014 il fondo si è invece fermato, in termini reali, a 111 mld, vuol dire che negli ultimi anni il finanziamento della sanità ha perso 15 miliardi rispetto alle previsioni (il tendenziale). La legge di stabilità per il 2015, poi, ha imposto un taglio sulla carne viva del fondo (cioè in termini reali e non solo rispetto a quanto era previsto) di altri 2,5 mld; quest'anno, infine, al taglio deciso lo scorso anno (che ha carattere permanente), si aggiunge anche il taglio indiretto derivante dalla evidente sottostima, in termini di costi, delle nuove prestazioni di cui lo Stato impone l'erogazione alle Regioni e un ulteriore taglio di circa 2 mld. Il risultato di queste politiche emerge dalle classifiche OCSE (elaborate su dati 2013 e 2013): in quella 2014 l'Italia era a fianco della Grecia, in quella 2015 l'Italia, scendendo, in termini di spesa sanitaria, all'8,8% del Pil, si colloca ben sotto la Grecia che si assesta sul 9,2%. La sanità italiana è ormai su un piano inclinato e la verità sarà dimostrata dalla classifica OCSE del prossimo anno che conterà anche le manovre governative, le più drastiche nel ridurre gli stanziamenti per la tutela della salute degli italiani (già l'Ufficio Parlamentare per il Bilancio stima, nel 2015, una discesa al 6,8% del Pil). Un dato drammatico sulla nostra realtà sociale è stato, peraltro, recentemente portato alla luce dal Censis e sostanzialmente confermato dall'Istat: nel 2014 il 9,5 % della popolazione, per motivi economici o per carenze delle strutture di offerta (tempi di attesa troppo lunghi, ecc.), non ha potuto fruire di prestazioni che dovrebbero essere garantite dal servizio sanitario pubblico e la spesa *out of pocket* degli italiani ha raggiunto, nello stesso anno, l'impressionante cifra di 33 mld di euro.

²⁷ G. Scaccia, *La giustiziabilità della regola del pareggio di bilancio*, cit., p. 3, che evidenzia il dato per cui soltanto 2 delle 74 dichiarazioni di illegittimità costituzionale pronunciate in questa sede processuale per violazione dell'art. 81 Cost. riguardino leggi statali.

giudizio di parificazione, sia per le regioni speciali da tempo che per quelle ordinarie, a seguito della recente riforma introdotta con l'art. 1 del decreto legge n. 174 del 2012, è legittimata a impugnare le leggi regionali per la violazione dell'art. 81 Cost. La stessa legittimazione assiste, peraltro, la Corte dei Conti anche riguardo al bilancio dello Stato; tuttavia, data la rilevanza della posta in gioco, è stato sempre evidenziato il carattere "tardivo" di questa forma di controllo, al punto che, in sede politica e dottrinale, era stato suggerito di riconoscere alla Corte dei conti la legittimazione a ricorrere in via diretta, prescindendo dalla concreta applicazione della legge, contro leggi incidenti sugli equilibri finanziari.

Il sindacato di costituzionalità direttamente rivolto alla osservanza dei vincoli di bilancio, subisce quindi un'asimmetria, che si è riflessa nel concreto sviluppo della giurisprudenza costituzionale, dove le decisioni in cui la riforma ha assunto diretta rilevanza hanno riguardato esclusivamente leggi regionali.

Entrando nel merito è abbastanza evidente che la riforma dell'equilibrio di bilancio ha condizionato una giurisprudenza che già dall'apparire della crisi finanziaria aveva giustamente alzato il livello di guardia sulle disfunzioni generate dalla riforma del Titolo V e sui i nodi della cattiva (o comunque deficitaria) gestione che la crisi portava al pettine. Ma è anche vero che è proprio a partire dall'anno in cui la riforma costituzionale del pareggio di bilancio si è affacciata all'orizzonte che si è assistito all'emergere di un progressivo rigore nel sindacato di costituzionalità. Nel 2012, ad esempio, con la sentenza n. 70 per la prima volta la Corte costituzionale – in un momento ancora antecedente rispetto alla conclusione dell'*iter* del disegno di revisione dell'art. 81 Cost. – è effettivamente sembrata "*giocare d'anticipo*"²⁸ giungendo a una declaratoria di incostituzionalità di alcune disposizioni contenute in una legge regionale di bilancio (della Campania) per mancato rispetto dell'obbligo di copertura di cui all'art. 81, quarto comma, Cost. Ha inoltre applicato una interpretazione restrittiva della facoltà di operare una copertura mediante l'utilizzazione di un avanzo di amministrazione non ancora accertato, affermando un principio di prudenza nella copertura finanziaria dei residui passivi perenti; ha infine dichiarato l'illegittimità del ricorso al mercato finanziario senza una chiara individuazione delle tipologie di spesa da finanziare. In alcune successive pronunce ha poi sottolineato con particolare incisività che la copertura deve essere credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria né irrazionale e che l'equilibrio può essere soddisfatto soltanto considerando le risorse attualmente esistenti, non potendosi utilizzare a copertura voci di bilancio non ancora giuridicamente esistenti e accertate. In particolare, ha quindi considerato essenziale la presentazione di bilanci sostanziali e non puramente formali, come ha specificato anche nella sent. n. 192 del 2012, nella quale ha ritenuto violasse l'obbligo di copertura finanziaria il bilancio regionale (nel caso della regione Abruzzo) che non quantificava le economie realizzate negli esercizi precedenti, rilevando la sussistenza di un saldo finanziario incongruente con il principio di neutralità contabile della variazione di bilancio e la violazione del principio dell'unità del bilancio. Ha, inoltre, più volte sindacato l'effettivo rispetto della

²⁸ G. Rivosecchi, *Il c.d. pareggio di bilancio tra corte e legislatore, anche nei suoi riflessi sulle regioni*, cit., p. 5 ss.

“golden rule” sancita dall’art. 119 ultimo comma, come nel caso della sentenza n. 309 del 2012 (relativa a una legge della Regione Campania), colpendo la previsione che autorizzava il ricorso ai mercati finanziari senza che fosse dimostrato il rispetto dei vincoli complessivi all’indebitamento da parte della Regione²⁹.

Questo filone giurisprudenziale si è poi approfondito negli anni successivi: si possono ricordare le sentt. nn. 250 del 2013 (relativa a una legge della Regione Abruzzo) e 138 e 266 del 2013 (riguardanti la regione Molise), sempre sull’utilizzo dell’avanzo di amministrazione presunto a copertura di obbligazioni di spesa non vincolata, nonché la n. 141 del 2014 su alcune disposizioni della legge Campania che disponevano la copertura di spese obbligatorie con entrate aleatorie come quelle previste a seguito del recupero dell’evasione fiscale ovvero con un avanzo di amministrazione non certificato. Particolare rigore ha dimostrato poi la Corte costituzionale nella recente sentenza n. 181 del 2015 nel dichiarare l’illegittimità della manovra di bilancio della regione Piemonte che aveva interpretato le anticipazioni di cassa disposte con il decreto legge 35 del 2013 sui pagamenti dei debiti pregressi della P.A. come disponenti un mutuo e quindi potenzialmente idonee a incrementare la propria capacità di spesa.

È estremamente interessante, da questo punto di vista, anche il filone della giurisprudenza costituzionale sulle autonomie speciali, che ha giustamente portato a smontare quella certa immunità di cui queste, anche in virtù di interpretazioni “larghe” dei rispettivi statuti, hanno troppo spesso goduto (sentenze nn. 60 del 2013 e 39, 40, 88, 188 del 2014, e 155 del 2015).

Altri aspetti interessanti della giurisprudenza costituzionale sull’argomento riguardano - ma si possono elencare senza poter, per motivi di tempo, approfondire - il bilanciamento (si vedano ad esempio la sent. n. 10 del 2015, sulla c.d. Robin Tax; la sentenza n. 70 del 2015, che ha sancito la illegittimità del blocco delle indicizzazioni delle pensioni; sentenza n. 178 del 2015 con la quale la Corte ha dichiarato l’illegittimità costituzionale sopravvenuta, a decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione della pronuncia, del regime di sospensione della contrattazione collettiva nel pubblico impiego)³⁰.

6. L’emergere di un filone giurisprudenziale innovativo.

In alcune recenti sentenze sembra però emergere qualcosa di nuovo: la Corte costituzionale ha alzato il livello di controllo sulle dinamiche della finanza pubblica e del suo coordinamento, richiamando Governo e legislatore al rispetto del nesso essenziale (ma spesso trascurato, salvo qualche rara eccezione, anche dalla scienza costituzionalista) che esiste fra la dinamica democratica e quella di bilancio.

²⁹ Cfr. I. Ciolli, *Crisi economica e vincoli di bilancio*, intervento a *La Costituzione alla prova della crisi finanziaria mondiale*, Lecce, 14-15 settembre 2012, www.gruppodipisa.it, p. 21.

³⁰ Su queste pronunce mi sia consentito rinviare a L. Antonini, *Forzatura dei principi versus modulazione temporale degli effetti della sentenza*, in «Forum di Quaderni costituzionali», 23 aprile 2015, www.forumcostituzionale.it.

In questo modo la dimensione costituzionale della finanza pubblica sembra tornare a riflettere quella costitutiva relazione che era invece ben chiara fin dall'origine del costituzionalismo tra diritto al bilancio, principio democratico e diritti fondamentali e che poi forse è stata inquinata da resistenti retaggi del formalismo labandiano che hanno condizionato il dibattito.

6.1 La prima sentenza che merita di essere considerata è la n. 107 del 2016 che contiene alcuni passaggi davvero innovativi.

Essa origina dall'impugnazione statale di alcune disposizioni della legge di assestamento del bilancio di previsione della regione Molise, che hanno previsto un ripiano decennale del disavanzo emergente a seguito di un'operazione di riaccertamento straordinario dei residui.

È utile precisare che la difesa della Regione fra l'altro lamentava come una analoga normativa della regione Piemonte non fosse stata impugnata dallo Stato.

A questo riguardo la sentenza, senza in ciò ravvisare un alibi per la regione, non lascia tuttavia correre la circostanza e lancia (credo per la prima volta nella storia della giurisprudenza costituzionale) un severo monito al legislatore statale su questo punto:

“È vero tuttavia che nel suo compito di custode della finanza pubblica allargata lo Stato deve tenere comportamenti imparziali e coerenti per evitare che eventuali patologie nella legislazione e nella gestione dei bilanci da parte delle autonomie territoriali possa riverberarsi in senso negativo sugli equilibri complessivi della finanza pubblica. ... Sebbene il ricorso in via di azione sia connotato da un forte grado di discrezionalità politica ... l'esercizio dell'impulso giurisdizionale al controllo di legittimità delle leggi finanziarie regionali non può non essere improntato alla assoluta imparzialità, trasparenza e coerenza dei comportamenti di fronte ad analoghe patologiche circostanze caratterizzanti i bilanci degli enti stessi”.

Ma non solo. Si spinge ad esprimere anche una severa critica alla carente azione di vigilanza statale, *“che per più esercizi consecutivi – anche dopo l'adozione di piani di rientro sanitario – è stato 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”.*

La legge del Molise passa quindi indenne il controllo di costituzionalità perché giudicata congruente con l'indirizzo della legislazione statale che prende *“le mosse dal presupposto che in una fase di complesse operazioni di riaccertamento dei residui finalizzate a far emergere la reale situazione finanziaria delle Regioni, i disavanzi emersi non possano essere riassorbiti in un solo ciclo di bilancio ma richiedano inevitabilmente misure di più ampio respiro temporale”.*

Ma la sentenza ha cura di precisare: *“Ferma restando la discrezionalità del legislatore nello scegliere i criteri e le modalità per porre riparo a situazioni di emergenza finanziaria come quella in esame, non può tuttavia disconoscersi la problematicità di soluzioni normative continuamente mutevoli come quelle precedentemente evidenziate, le quali prescrivono il riassorbimento dei disavanzi in archi temporali molto vasti, ben oltre il ciclo di bilancio ordinario, con possibili ricadute negative anche in termini di equità intergenerazionale”.*

Conclude quindi evidenziando *“come una più tempestiva vigilanza nei confronti delle consolidate prassi patologiche di alcuni enti territoriali avrebbe evitato le situazioni di obiettiva emergenza che il legislatore nazionale è stato costretto a fronteggiare con mezzi eccezionali”*.

La sentenza lancia quindi un severo monito al legislatore statale, richiamandolo ad un serio esercizio delle proprie responsabilità di *“custode della finanza pubblica allargata”*, cogliendo uno degli aspetti più critici che hanno concorso ad un esito non certo confortante del processo autonomistico tentato nel nostro Paese.

Come si dimostrerà più avanti è proprio nella disordinata modalità di esercizio statale della funzione di coordinamento della finanza pubblica che possono ravvisarsi molte – non certo tutte – delle responsabilità del deludente esito di questo processo.

6.2 Un'altra significativa pronuncia è poi la n. 184 del 2016, riguardante alcune disposizioni di una legge della regione Toscana in materia di programmazione economica e finanziaria regionale e relative procedure contabili, impugnata dallo Stato soprattutto in riferimento alla materia *“armonizzazione dei bilanci pubblici”* ed al d.lgs. n. 118 del 2011.

La sentenza merita di essere segnalata soprattutto per alcuni passaggi, che contengono affermazioni di principio di grande rilievo

La premessa logica di tutte le contestazioni statali era che *“La materia contabile non [sarebbe] nella disponibilità legislativa delle Regioni, alle quali [verrebbe unicamente] riservata la facoltà di emanare regolamenti contabili meramente applicativi del d.lgs. n. 118 del 2011”*, senza più alcuno spazio per il legislatore regionale se non per adempimenti meramente attuativi della legislazione statale.

La Corte invece ha cura di precisare che *“Le indefettibili esigenze di armonizzazione dei conti pubblici [che quindi la Corte ribadisce con decisione], di custodia della finanza pubblica allargata e della sana gestione finanziaria non precludono peculiari articolazioni del bilancio regionale fondate sull'esigenza di scandire la programmazione economico-finanziaria nelle procedure contabili e le modalità analitiche di illustrazione di progetti e di interventi”*.

Questo perché *“la peculiarità del sistema contabile regionale mantiene, entro i limiti precedentemente precisati, la sua ragion d'essere in relazione alla finalità di rappresentare le qualità e le quantità di relazione tra le risorse disponibili e gli obiettivi in concreto programmati al fine di delineare un quadro omogeneo, puntuale, completo e trasparente della complessa interdipendenza tra i fattori economici e quelli socio-politici connaturati e conseguenti alle scelte effettuate in sede locale”*.

Alla base di questa conclusione c'è un approfondimento sulla valenza democratica del bilancio.

Il passaggio merita senz'altro di essere ricordato perché recupera una dimensione fondativa del principio democratico che spesso viene trascurata anche nell'ambito, salvo rare eccezioni, della dottrina costituzionalistica.

Afferma infatti la sentenza: *“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 politi-*

che 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. In altre parole, la specificazione delle procedure e dei progetti in cui prende corpo l'attuazione del programma, che ha concorso a far ottenere l'investitura democratica, e le modalità di rendicontazione di quanto realizzato costituiscono competenza legislativa di contenuto diverso dall'armonizzazione dei bilanci. Quest'ultima, semmai, rappresenta il limite esterno – quando è in gioco la tutela di interessi finanziari generali – alla potestà regionale di esprimere le richiamate particolarità ...

Una tipizzazione della struttura del bilancio regionale, che sia conciliabile e rispettosa dei limiti esterni e non sia in contrasto con gli standard provenienti dall'armonizzazione, dal coordinamento, dal rispetto dei vincoli europei e degli equilibri di bilancio è funzionale dunque alla valorizzazione della democrazia rappresentativa, nell'ambito della quale deve essere assicurata ai membri della collettività la cognizione delle modalità con le quali le risorse vengono prelevate, chieste in prestito, destinate, autorizzate in bilancio ed infine spese”.

Sul presupposto che il sistema contabile regionale non è stato totalmente sottratto ad un'autonoma regolazione, alcune delle disposizioni passano indenni il controllo di costituzionalità, come quelle sui fondi speciali, mentre altre vengono colpite dalla declaratoria di incostituzionalità.

Le affermazioni contenute nella sentenza, per la loro importanza colgono il cuore del principio autonomistico, la coesistenzialità tra principio democratico e autonomia finanziaria e su questo orizzonte hanno segnato il confine tra armonizzazione e differenziazione contabile.

Si tratta di una coesistenzialità della cui consapevolezza si sta perdendo la traccia nello sviluppo legislativo recente, se la stessa Corte dei Conti, come già ricordato, ha dovuto constatare, nel Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica 2015, che l'aumento della pressione fiscale locale “è stato il frutto di scelte operate a livello di governo centrale, piuttosto che espressione dell'autonomia impositiva degli enti decentrat”.

Si è assistito infatti a sviluppi normativi basati da un lato sui tagli e dall'altro sull'aumento dei margini di manovrabilità (soprattutto a livello comunale), sicché la manovrabilità – ovvero la maggiore autonomia - non è stata funzionale a tradurre scelte di autonomia, ma scelte politiche dello Stato di riduzione delle risorse spettanti agli enti locali.

Si tratta di una dinamica che, aggiunta ad altre che considereremo in seguito, altera profondamente i principi del federalismo fiscale.

Le affermazioni della sentenza hanno quindi il valore di riportare alla luce l'essenza del principio autonomistico e del principio democratico rappresentativo, segnando una prospettiva che potrebbe assumere una valenza destinata ad incidere sullo sviluppo dell'ordinamento anche ben oltre il caso specifico.

6.3 Sempre in questo filone è interessante poi la sentenza n. 188 del 2016, relativa all'impugnativa della regione Friuli Venezia Giulia di alcune disposizioni della legge di stabilità 2014 relative al riparto dei gettiti tributari spettanti alla Regione.

La sentenza ha cura di precisare che le prerogative del legislatore statale non comportano “l'esonero per lo Stato dall'obbligo di rendere ostensibili e confrontabili i dati neces-

sari per una corretta attuazione del precetto costituzionale, inerente alla salvaguardia delle risorse spettanti all'autonomia speciale, costituisce un'ingiustificata compressione dell'autonomia stessa".

Anche in questo caso la Corte, sul filone della sentenza precedentemente citata, rivolge un severo monito al legislatore statale, richiamandolo ad un corretto esercizio della sua funzione di custode della finanza pubblica allargata e al rispetto del principio autonomistico.

Svolge poi un altro passaggio che deve essere ricordato: "può dunque dirsi che il legislatore statale, durante l'ampio percorso di attuazione della riforma fiscale previsto dalla legge n. 42 del 2009, abbia prima fissato regole costituzionalmente corrette afferenti ai meccanismi di funzionamento delle relazioni finanziarie tra lo Stato e le autonomie territoriali in materia tributaria ma, successivamente, abbia determinato un quadro opaco ed autoreferenziale per quel che concerne le dinamiche applicative del riparto del gettito".

La sentenza svolge queste lucide osservazioni con "riguardo alla fattispecie normativa in esame".

Esse appaiono tuttavia (e purtroppo) generalizzabili.

Attraverso alcuni anni di perpetrata omissione di un serio esercizio centrale del ruolo di coordinamento della finanza pubblica in Italia si è giunti al duplice risultato di una larvata destituzione della democrazia locale e di un progressivo smantellamento dello stato sociale.

Si tratta di un fenomeno che sembra rimasto, data forse anche la complessità tecnica che ne caratterizza i vari fattori, nell'ombra rispetto all'attenzione che viene solitamente data ad altri temi: è opportuno quindi cercare di metterlo in luce. L'evoluzione che si è verificata nel sistema di finanza locale negli ultimi anni ha, infatti, delineato un assetto che, per stratificazioni successive e per complicazioni interattive, ha profondamente alterato i principi del federalismo fiscale³¹. L'esito della crisi finanziaria, infatti, non è stato, in Italia, semplicemente un processo di ricentralizzazione di funzioni o di risorse, che poteva anche trovare una qualche giustificazione in ragione dell'emergenza, ma una profonda e ingiustificata alterazione dei principi fondamentali che da sempre ed ovunque riguardano l'autonomia fiscale degli enti territoriali. In effetti, nello sviluppo normativo della legislazione statale degli ultimi anni è evidente un fenomeno di abnorme deresponsabilizzazione dello Stato, che, chiamato ad assumersi la responsabilità di una riduzione dei Lea a seguito del venir meno delle risorse disponibili, ha scelto invece la strada di lasciare, da un lato, invariati i Livelli essenziali delle prestazioni dei diritti sociali (Lea³² e Lep), o peggio ancora di nemmeno definirli in molte materie

³¹ Cfr., al riguardo, F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 1, 2012, pp. 3 ss.; IDEM, *Federalismo fiscale*, in *Enc. giur.*, Roma, 1996; F. PUTZOLU., *L'autonomia tributaria degli enti territoriali, profili giuridici del federalismo fiscale*, Padova, 1996; D. FAUSTO – F. PICA, a cura di, *Teoria e fatti del federalismo fiscale*, Svimez, Bologna, 2000; P. GIARDA, *Federalismo fiscale*, in *Enc. del Novecento*, Treccani, Roma, 2004, 342; A. MAJOCCHI - G. MURARO, *Verso l'attuazione del federalismo fiscale*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, 3, L. TOSI, *La fiscalità locale nel disegno di legge sul federalismo*, in *Federalismo fiscale*, 2008, 39; E. DE MITA, *Le basi costituzionali del federalismo fiscale*, Milano, 2009; G. MARONGIU, *Difficoltà attuative per la realizzazione del federalismo fiscale*, in *Corr. trib.*, 2009, 1824; L. ANTONINI, *Le coordinate del nuovo federalismo fiscale* in *Dir. prat. trib.*, 2009, 234;

³² La legge di stabilità per il 2016, come si chiarirà dopo, ne dispone ora finalmente l'aggiornamento dopo anni di latitanza istituzionale, tuttavia avviene un evidente sotto finanziamento che paradossalmente trasforma

come l'assistenza sociale, e dall'altro di perpetrare un sistema di tagli lineari, in ciò venendo meno ad un corretto esercizio di quella funzione di coordinamento della finanza pubblica che è invece richiesto dall'art.117, III, comma.

Da questo punto di vista, la deresponsabilizzazione maggiore è oggi ravvisabile nel modo con cui il governo centrale gestisce la finanza pubblica: oltre a quanto già detto sulla mancata definizione o aggiornamento di Lea e Lep, basti pensare a casi emblematici di riduzione delle imposte statali finanziati in gran parte con tagli draconiani agli enti territoriali. Il governo centrale si assume il merito e la popolarità di aver ridotto le imposte, mentre sugli enti territoriali scarica la responsabilità (in tutti quei casi in cui non vi sono sprechi commisurati all'entità del taglio subito) di ridurre i servizi sociali o di aumentare la pressione fiscale locale. È emblematico considerare, da ultimo, che la legge di stabilità per il 2016 blocca il potere degli enti territoriali di aumentare le aliquote dei tributi e delle addizionali rispetto a quelle deliberate per l'esercizio 2015. Al contempo, però, sottostima l'impatto finanziario dei nuovi Lea; riduce drasticamente il concorso statale al livello di finanziamento del Servizio sanitario nazionale; riduce - vuoi introducendo imposte sostitutive, vuoi modificando le relative discipline - le basi imponibili di tributi regionali come l'Irap e l'addizionale Irpef. Infine a questo aggiunge la previsione di pesanti sanzioni per il caso di mancato conseguimento di un saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali. Se il blocco provvisorio dell'aumento delle addizionali e dei tributi propri derivati, in precedenti occasioni, non è stato ritenuto illegittimo dalla giurisprudenza (sentt. nn. 381/2004, 284/2009 e 298/2009) è però dirimente però evidenziare che tale valutazione si inseriva in contesti normativi radicalmente diversi da quello attuale dove, soprattutto, nell'ambito del Patto di stabilità interno alle Regioni veniva solo imposto un mero tetto di spesa, che, sebbene sanzionato in termini analoghi a quello attuale, rimaneva del tutto indifferente (riguardando solo il versante della spesa e non quello dell'entrata) rispetto alla possibilità di un autonomo sforzo fiscale regionale. Ora, invece, con il superamento del Patto di stabilità interno alle Regioni è imposto un pareggio contabile di bilancio, il cui mancato conseguimento - che comporta sanzioni come il divieto dell'indebitamento per la spesa di investimento - potrebbe trovare direttamente causa nel blocco dell'autonomia fiscale regionale, che appunto preclude alle Regioni la possibilità di pareggiare il bilancio attraverso un proprio sforzo fiscale.

In queste dinamiche complessivamente descritte vengono compromessi il pluralismo istituzionale e l'autonomia territoriale, che per quanto - a volte anche giustamente - denigrati, rimangono pur sempre principi costituzionali cui sono connessi valori di democrazia e anche di efficienza. Bisogna prestare attenzione a non buttare con l'acqua sporca anche il bambino: l'esito finale di questo processo è stata, infatti, una progressiva delegittimazione degli enti locali, il venir meno di ogni serio principio di *accountability* e l'impossibilità quindi non solo di stabilire un corretto rapporto tra contribuente locale e amministrazione, ma anche di un'adeguata gestione della stessa autonomia.

uno strumento che dovrebbe essere funzionale a garantire l'eguaglianza in una occasione per praticare nuovi tagli, a scapito dell'eguaglianza.

7. Il caso emblematico della finanza municipale

In Italia il sistema della finanza municipale disegna ormai un quadro insostenibile, fonte di inaudite complicazioni e di gravissime alterazioni dei fondamentali presupposti che permettono l'ordinato sviluppo del sistema fiscale e delle stesse autonomie.

Per effetto congiunto delle manovre "anti crisi" degli ultimi anni e di una buona dose di sciattezza legislativa e amministrativa, infatti, il sistema attuale dell'imposta municipale:

- non rispetta il principio di semplificazione, che è un presupposto fondamentale in un quadro istituzionale composto da oltre ottomila comuni;
- non rende possibile, per effetto della riserva allo Stato di una quota dell'imposta municipale, quella *accountability* che costituisce la giustificazione democratica del decentramento del prelievo tributario;
- sterilizza l'effetto di responsabilizzazione che potrebbe derivare da effettivi strumenti di controllo della spesa locale, come i fabbisogni standard;
- non consente, a causa del continuo cambiamento normativo e il costante inserimento di misure di contenimento della spesa locale, quella certezza di risorse che è presupposto indispensabile per la programmazione (è significativo che il termine per l'approvazione dei bilanci *preventivi* comunali sia stato fissato nel 2014 al 30 novembre);

Era quindi urgente aprire un processo di riforma: dopo superficiali approfondimenti su un'ipotesi di *local tax* che avrebbe dovuto far tornare interamente comunale il gettito dell'imposta municipale, si è invece deciso di eliminare, con la legge di stabilità per il 2016, l'imposizione sulla prima casa, ovvero la Tasi. È evidente quindi un ulteriore passo indietro rispetto alla situazione attuale: non solo rimane l'anomala compartecipazione statale su una imposta comunale, ma questa risulta in ogni caso prevalentemente (per effetto dell'eliminazione della Tasi) a carico dei non residenti, ovvero dei non elettori della amministrazione comunale, mentre aumenta il livello di finanza derivata.

8. Luci e ombre di altri filoni della giurisprudenza costituzionale.

Per concludere è interessante segnalare altri filoni della giurisprudenza costituzionale recente: alcuni senz'altro innovativi, altri meno condivisibili.

Un carattere innovativo, e che si inserisce nel filone considerato al paragrafo 6, è quello inaugurato dalla sentenza n. 10 del 2016, che mi sembra di sistema, perché ha ricostruito molto bene l'importanza della chiarezza del quadro finanziario nei rapporti fra livelli di governo per l'effettiva garanzia dei diritti sociali. Non solo, infatti, si è detto che "*In assenza di adeguate fonti di finanziamento a cui attingere per soddisfare i bisogni della collettività di riferimento in un quadro organico e complessivo, è arduo rispondere alla primaria e fondamentale esigenza di preordinare, organizzare e qualificare la gestione dei servizi a rilevanza sociale da rendere alle popolazioni interessate*", ma si è anche aggiunto che, in difetto, si incide direttamente nell'art. 3, comma 2, Cost., "*a causa dell'evidente pregiudizio al godimento dei*

diritti conseguente al mancato finanziamento dei relativi servizi". Affermazione, questa, pienamente condivisibile.

La sentenza n. 274 2015 è importante perché precisa che *"la materia del coordinamento della finanza pubblica non può essere limitata alle norme aventi lo scopo di limitare la spesa, ma comprende anche quelle aventi la funzione di "riorientare" la spesa pubblica, per una complessiva maggiore efficienza del sistema"*. Ma non solo, sempre riguardo al coordinamento della finanza pubblica, assumono carattere di novità gli argomenti con i quali la Corte accerta la violazione del principio di proporzionalità. Essa censura il fatto che la norma impugnata *"non tiene conto della situazione dell'ente pubblico dal punto di vista della dotazione di personale"*; a seconda *"di tale situazione, l'afflittività della sanzione in essa prevista può variare imprevedibilmente e risultare eccessiva (e, dunque, sproporzionata) proprio per quelle regioni che, negli ultimi anni, hanno ridotto la propria spesa per il personale, in ottemperanza ai vincoli posti dal legislatore statale"*. Dunque, la Corte nella sentenza in commento ha implicitamente affermato che i principi di coordinamento finanziario devono dare rilievo al carattere "virtuoso" o meno delle Regioni. Si tratta di un passo in avanti non scontato, che attenua giustamente la necessità di uniformità delle norme di coordinamento della finanza pubblica.

Il filo rosso di questa impostazione si rinviene anche nella sentenza n. 129 del 2016. La Consulta, dopo aver qualificato la norma che riduceva i fondi destinati ai comuni come un principio di coordinamento della finanza pubblica, osserva che *"non appare destituita di fondamento la considerazione, sviluppata dal giudice rimettente, che nella nozione di "consumi intermedi" possono rientrare non solo le spese di funzionamento dell'apparato amministrativo – ciò che permetterebbe al criterio utilizzato di colpire le inefficienze dell'amministrazione e di innescare virtuosi comportamenti di risparmio -, ma, altresì, le spese sostenute per l'erogazione di servizi ai cittadini. Si tratta, dunque, di un criterio che si presta a far gravare i sacrifici economici in misura maggiore sulle amministrazioni che erogano più servizi, a prescindere dalla loro virtuosità nell'impiego delle risorse finanziarie"*. Anche in questo caso, dunque, la Corte ha dato rilievo al criterio della "virtuosità" in relazione alle norme recanti principi di coordinamento della finanza pubblica.

Meno condivisibili appare invece la sentenza n. 43/2016 relativa ad una misura di *spending review* sugli incarichi di consulenza che sortiva un paradossale effetto espansivo. Essa infatti limitava la spesa per incarichi di consulenza, studio e ricerca, ad una percentuale di quella sostenuta nel 2012 per il personale. In questo modo più alta è la spesa complessiva del personale, tanto maggiore è la capacità di spesa della Regione con il descritto, paradossale, effetto espansivo della spesa per consulenze. La sentenza tuttavia afferma che un maggior numero di dipendenti pubblici non è necessariamente segno di una cattiva amministrazione, *"anziché, come è invece astrattamente possibile, di scelte politiche favorevoli all'espansione del settore pubblico, se non anche della necessità di far fronte ad un più ampio novero di funzioni e servizi da parte di alcune Regioni"*. Inoltre, secondo la sentenza, la norma impugnata in fondo *"consente l'impiego di consulenti e collaboratori in una percentuale che decresce fortemente se la spesa per il personale dipendente è molto elevata (superiore a 5 milioni di euro), penalizzando così le Regioni che si trovano in questa condizione, e*

non può considerarsi manifestamente irragionevole, in una organizzazione amministrativa, l'istituzione di un rapporto tra la spesa complessiva per il personale e quella per incarichi e collaborazioni di vario tipo". In realtà la sentenza non sembra cogliere la realtà concreta del nostro ordinamento, dove nessuna regione italiana spende meno di 5 milioni di euro (la più piccola regione, il Molise ha una spesa intorno ai 50 ml)³³ e dove, come forme impazzite di ammortizzatore sociale, esistono realtà dove il numero dei dipendenti ha assunto proporzioni che non possono oggettivamente essere giustificate con troppa tranquillità: al riguardo sono emblematiche le puntuali osservazioni spesso svolte proprio dalla Corte dei Conti.

Da ultimo va considerata la sequenza delle sentenze n. 65 e 141 del 2016. La prima correttamente ribadisce *"l'utilità della determinazione, da parte dello Stato, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera m), Cost., dei livelli essenziali delle prestazioni per i servizi concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale [...] Un tale intervento, che deve svolgersi "attraverso moduli di leale collaborazione tra Stato e Regione" [...], offrirebbe, infatti, alle Regioni un significativo criterio di orientamento nell'individuazione degli obiettivi e degli ambiti di riduzione delle risorse impiegate, segnando il limite al di sotto del quale la spesa – sempreché resa efficiente – non sarebbe ulteriormente comprimibile".*

La seconda, tuttavia, precisa, *"l'aggiornamento dei LEA, da parte dello Stato, è certamente di estrema utilità per orientare le scelte di bilancio delle Regioni, in presenza di interventi statali di coordinamento della finanza pubblica. Ma tale aggiornamento non può certo assurgere a condizione necessaria per la stessa legittimità dell'intervento statale di "coordinamento della finanza pubblica" nella corrispondente materia".*

Tale conclusione non può essere condivisa. La determinazione dei livelli essenziali è sì utile ad orientare le scelte di bilancio delle regioni, ma è soprattutto indispensabile per l'assunzione di responsabilità dello Stato in ordine alla garanzia del finanziamento dei diritti sociali. Dopo dieci anni di moniti pressoché inascoltati sulla mancata determinazione (e aggiornamento) di Lea e Liveas quel *"non può certo"* può suonare quindi come una duplice resa: sia ad un esercizio del tutto inadeguato e sciatto della funzione statale di coordinamento della finanza pubblica, quasi senza considerazione dei fondamentali valori che ad essa sono sottesi – soprattutto in quella connessione al principio democratico lucidamente evidenziata nelle sentenze 107, 184 e 188 del 2016 -, sia ai vincoli dell'equilibrio di bilancio, rendendo più problematica quella interpretazione conforme a Costituzione della legge costituzionale n. 1 del 2012 che ne salverebbe la congruenza con l'impianto complessivo.

³³ La norma in oggetto limitava la spesa per incarichi di consulenza, studio e ricerca, ad una percentuale (il 4,2 per cento) di quella sostenuta nel 2012 per il personale dell'amministrazione che conferisce l'incarico, se essa è pari o inferiore a 5 milioni di euro, e a una più bassa (l'1,4 per cento) se è invece superiore a tale importo.

9. Cenni conclusivi

Se il “federalismo all’italiana” ha molto spesso prodotto solo modelli dissipativi³⁴, è necessario un processo di riforma e di razionalizzazione che, ricomponendo in termini realmente efficaci il ruolo dello Stato coordinatore, possa restituirci un sistema delle autonomie in grado di valorizzare anziché sprecare quei beni di comunità (così li definisce Mauro Maggati, *La grande contrazione*, Feltrinelli, 2012) di cui ancora oggi, nonostante la crisi, sono ricchi i nostri territori.

Sono i valori di responsabilità, democraticità, efficienza, solidarietà e sussidiarietà, di cui, superata la contingenza e l’onda emotiva, è importante che non si perda il seme. È il seme di quella intelligenza dei luoghi e delle comunità che ha animato il pensiero di alcune nostre grandi figure, da Carlo Cattaneo a Luigi Einaudi, perché fin dall’antichità è stata proprio questa la tradizione italiana che ha permesso di scrivere le pagine migliori della nostra storia.

Aggiungo che è anche possibile trovare un punto di convergenza tra equilibrio di bilancio, vincoli contabili e diritti sociali in una crescita che sia meramente finalizzata alla profitto e al consumo ma al pieno sviluppo della persona umana, come suggerisce il *capabilities approach* di A. Sen e M. Nussbaum³⁵.

Se “*sulle persone gravano fardelli pesanti, la miseria aumenta, le fratture sociali sempre più profonde mostrano lo stridente contrasto fra le norme e la vita*”³⁶, decisivo per le prospettive qui indicate sarà, in questo momento delicato, il ruolo svolto dalla Corte costituzionale, anche e soprattutto riguardo alla funzione statale di coordinamento della finanza pubblica e all’importante quota decentrata del sistema di welfare sulla cui carne viva si è iniziato a mordere, non tanto a mio avviso rispetto alla scelte contingenti che saranno adottate, quanto piuttosto nella elaborazione dei principi - come hanno iniziato a fare le sentenze che sono state ricordate nel paragrafo 6 e alcune di quelle indicate nel paragrafo 7 - destinati a guidare con coerenza questa difficile fase di sviluppo dell’ordinamento³⁷.

³⁴ I modelli dissipativi contraddicono lo stesso principio autonomista: con molta lucidità, Aldo Carosi ha precisato: “*l’autonomia in ogni ordinamento democratico non può essere limitativa dei diritti, ma solo espansiva degli stessi. Ne consegue una naturale prevalenza della tutela dei diritti fondamentali e dell’eguaglianza sulle ragioni giustificatrici dell’autonomia territoriale*”. Così A. Carosi, *Prestazioni sociali e vincoli di bilancio*, Incontro di studio trilaterale Italia–Spagna–Portogallo, 7 ottobre 2016, 11.

³⁵ Cfr. A.K. Sen, *Lo sviluppo è libertà. Perché non c’è crescita senza democrazia*, Milano, Mondadori, 2000; *La diseguaglianza. Un riesame critico*, Bologna, Il Mulino, 2010; M.C. Nussbaum, *Capabilities and Human Rights*, in «*Fordham Law Review*», 1997, n. 2, p. 273 ss.; *Giustizia sociale e dignità umana. Da individui a persone*, Bologna, Il Mulino, 2002; *Creare capacità. Liberarsi dalla dittatura del PIL*, Bologna, Il Mulino, 2012.

³⁶ L. Carlassare, *Diritti di prestazione e vincoli di bilancio*, in www.costituzionalismo.it, 1/2015, p. 142.

³⁷ Giustamente, L. Carlassare, *Diritti di prestazione e vincoli di bilancio*, cit. 151, precisa che «*la linea di politica economica è indicata dalla Costituzione, indicati gli obiettivi e non è nella libera scelta del legislatore sacrificarne alcuni, tanto più in tempo di crisi, quando si fa anzi più rigoroso e stringente l’obbligo di impiegare le risorse disponibili secondo le priorità indicate dalla Costituzione e distinguere le destinazioni di fondi costituzionalmente doverose da quelle consentite o addirittura vietate*». Evidenzia poi l’opportunità che si chiarisca «*se, entro i limiti di quel vincolo, il legislatore sia libero di ignorare le priorità costituzionali, destinando le risorse ‘disponibili’ altrove, ad obiettivi che la Costituzione non impone o addirittura vieta; libero di sacrificare diritti fondamentali – sanità, scuola, previdenza, ambiente, beni culturali a interessi diversi. E soprattutto se, e come, la Corte possa esercitare il controllo di costituzionalità su simili scelte del legislatore, sicuramente arbitrarie*». Per poi con-

cludere: «agganciando il controllo sulle scelte a un riferimento sicuro – le priorità costituzionali – i limiti giuridici alla discrezionalità del legislatore (o al suo arbitrio) si precisano meglio e possono, attraverso la Corte, divenire effettivi».