

BILANCIO COMUNITÀ PERSONA – NUMERO 2 - 2019

RIVISTA GIURIDICA SEMESTRALE

n. 2 - 2019

BILANCIO COMUNITÀ PERSONA

Editore Associazione

DIRITTO & CONTI
— BILANCIO · COMUNITÀ · PERSONA —

Il coordinamento della finanza pubblica nella giurisprudenza costituzionale: verso l'umanizzazione dei precetti contabili¹.

di Monica Bergo

Università di Padova

dottore di ricerca in Diritto Costituzionale

Sommario

- 1) Premessa: dal coordinamento-contenimento al coordinamento per obiettivi
- 2) Il coordinamento della finanza pubblica e la contabilità di mandato
- 3) L'umanizzazione dei precetti contabili
- 4) Riflessioni conclusive: l'accountability alla prova della contabilità euro-unitaria.

1. Premessa: dal coordinamento-contenimento al coordinamento per obiettivi.

Le estensioni della materia “coordinamento della finanza pubblica” rappresentano ormai da quasi un ventennio il terreno di confronto – a volte anche acceso – fra diverse istanze dello Stato e degli enti territoriali.

L'esame della giurisprudenza costituzionale in materia di contabilità pubblica rivela che a questa materia sono stati attribuiti significati e portate diverse, con esiti tutt'altro che scontati sulle relazioni finanziarie fra centro e periferia².

Negli anni della crisi, ad esempio, è il principio autonomistico ad aver subito le maggiori compressioni da parte delle misure adottate per affrontare l'emergenza economica (si pensi al “*Six Pack*” e al Trattato sul “*Fiscal Compact*”, ma anche ai successivi decreti anti-crisi), sul presupposto – peraltro del tutto opinabile – secondo cui, per fronteggiare la crisi economico-finanziaria, sarebbero state necessarie rigide misure di consolidamento fiscale. Nella giurisprudenza di questo periodo si individua, allora, una tendenza del Giudice delle leggi a giustificare le ingerenze dello Stato in termini di contenimento della spesa degli enti territoriali, spesso anche per garantire il rispetto di impegni assunti a livello eurounitario.

Non sono mancati poi casi in cui la Corte costituzionale ha tentato di fissare le regole fondamentali per l'esercizio condiviso della competenza legislativa su questa materia, ammettendo che il coordinamento dello Stato possa svolgersi non solo per principi, ma anche attraverso norme di dettaglio, purché tali interventi prevedano al contempo a) un limite complessivo, anche se non generale, della spesa corrente, che lasci alle Regioni libertà di allocazione delle risorse tra i diversi ambiti ed obiettivi di spesa; e b) abbiano il carattere della transitorietà (da ultimo, *ex plurimis*, sentenza n. 64 del 2016).

Nell'alternanza fra le varie accezioni di coordinamento finanziario, tra la valenza “eurounitaria” e quella centralistica, si è gradualmente affermata anche una nuova opzione interpretativa offerta dal Giudice della legge, relativa al coordinamento “virtuoso” o “per principi”, che ha aperto il varco a una riaffermazione dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali³. Tale forma di coordinamento

1 Il presente articolo è stato sottoposto a referaggio a doppio cieco in base alla procedura pubblicata sul sito www.dirittoeconomi.it

2 Su questo tema – di cui il presente contributo rappresenta, volendo, una estrema sintesi – sia consentito un rinvio a M. Bergo, *Coordinamento della finanza pubblica e autonomia territoriale. Tra armonizzazione e accountability*, Napoli, 2018 e bibliografia *ivi* richiamata.

3 Auspica un coordinamento virtuoso anche M. Belletti, *Forme di coordinamento della finanza pubblica e incidenza sulle competenze regionali. Il coordinamento per principi, di dettaglio e “virtuoso”, ovvero nuove declinazioni dell'unità economica e dell'unità giuridica*, settembre 2013, www.issirfa.it, il quale individua soprattutto nelle sentenze nn. 8 e 46 del 2013, la valorizzazione da parte della Corte costituzionale della “virtuosità” dell'ente territoriale, in particolare,

finanziario, definibile come “coordinamento virtuoso” o “per obiettivi”, si caratterizza per un impiego più frequente dei principi di proporzionalità e di virtuosità.

La verifica della proporzionalità delle norme di coordinamento finanziario ha imposto alla Corte costituzionale di considerare, per esempio, che le sanzioni applicate dallo Stato agli enti – nei casi di mancato rispetto dei principi di coordinamento – tenessero conto anche della loro situazione e, nella specie, che fosse considerata quindi anche la “virtuosità” dell’ente pubblico.

Alla luce di questo criterio, sono state perciò ritenute illegittime quelle disposizioni statali che, non avendo considerato la situazione dell’ente, avevano posto una sanzione ritenuta «*eccessiva (e, dunque, sproporzionata) proprio per quelle regioni*»⁴ che avevano provveduto a una razionalizzazione della spesa. La Corte pertanto ha avvalorato un coordinamento “virtuoso”, che – a differenza del coordinamento “di contenimento” della spesa – è comunque in grado di assicurare la sostenibilità del debito pubblico, senza però comprimere oltre misura gli spazi di autonomia degli enti territoriali garantiti dalla Costituzione.

La Corte costituzionale ha altresì puntualizzato che le misure statali di coordinamento possono non solo avere l’obiettivo di contenere la spesa pubblica, ma anche (e preferibilmente) possono mirare a riorientarla «*per una complessiva maggiore efficienza del sistema*»⁵. La Corte ha dunque ammesso che le riduzioni di spesa imposte dallo Stato agli enti territoriali possano avvenire «*prevedendo tagli maggiori proprio nei settori in cui la spesa sia risultata improduttiva, eventualmente evitando di coinvolgere, in modo rilevante e nella medesima misura, gli ambiti in cui la spesa si sia rivelata, al contrario, efficiente*»⁶. Nello stesso senso, è stato osservato che l’obiettivo principale del coordinamento finanziario non è tanto «*il contenimento della spesa di per sé, ma piuttosto l’incremento della sua efficienza, definita e valutata secondo parametri uniformi, con riguardo alle singole strutture. Infatti, la materia del “coordinamento della finanza pubblica” non è limitata alle norme aventi lo scopo di limitare la spesa pubblica, ma comprende anche quelle aventi la funzione di orientarla verso una complessiva maggiore efficienza*»⁷.

Si tratta di notazioni di valore, perché in questa prospettiva si può ipotizzare che il legislatore statale possa coordinare la finanza pubblica, orientando finalisticamente la legislazione regionale, senza perciò necessariamente puntare a una riduzione delle spese⁸. Anche in questo caso, al pari di

l’adeguamento delle Regioni al principio generale della liberalizzazione può costituire elemento di «valutazione della “virtuosità” dell’ente territoriale, al quale riconnettere conseguenze di ordine finanziario».

4 Sentenza n. 272 del 2015, *Considerato diritto*, 3.2.1.

5 Sentenza n. 272 del 2015, *Considerato diritto*, 2.1.

6 Corte costituzionale, sentenza n. 65 del 2016, *Considerato diritto*, 5.1.

7 Corte costituzionale, sentenza n. 192 del 2017, *Considerato diritto*, 6.2

8 In questa prospettiva, anche i Lea possono rappresentare un criterio per orientare le regioni nei tagli alla spesa, come evidenziato anche dalla sentenza n. 129 del 2016, in cui la Corte, dopo aver qualificato la norma che riduceva i fondi destinati ai Comuni come un principio di coordinamento della finanza pubblica, ha osservato 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 (...) ma anche le spese sostenute per l’erogazione di servizi ai cittadini*». Tale circostanza «*permetterebbe al criterio utilizzato di colpire le inefficienze delle amministrazioni locali e di innescare comportamenti di risparmio*», in modo che il carattere virtuoso o meno dell’impiego delle risorse finanziarie diventa la linea di discriminazione che porta «*a far gravare i sacrifici economici in misura maggiore sulle amministrazioni che erogano i servizi a prescindere*» dalla virtuosità dell’impiego». Così, similmente, si v. anche la sentenza n. 144 del 2016, in cui la Corte ha precisato che le disposizioni statali che impongono la razionalizzazione delle società delle Regioni siano da interpretare nel senso che esse non emarginano ma coinvolgono le Regioni stesse, prevedendo la possibilità di realizzare un piano di contenimento «*“anche” – e, cioè, “non solo” – in base ai criteri direttivi statali*». Poiché i criteri indicati dallo Stato per la riduzione sono a titolo esemplificativo, viene dunque smentito il loro carattere di dettaglio. Ancora, la sentenza n. 169 del 2017 ha ricordato che «*deve essere rinnovato al legislatore l’invito a correggere le iniziative legislative incidenti sull’erogazione delle prestazioni sociali di rango primario con un’appropriata istruttoria finanziaria. Ciò soprattutto al fine di definire in modo appropriato, anche tenendo conto delle scansioni temporali dei cicli di bilancio e più in generale della situazione economica del Paese, il quadro delle relazioni finanziarie tra lo Stato, le Regioni e gli enti locali, evitando la sostanziale estensione dell’ambito temporale di precedenti*

quanto emerso dalla valorizzazione della virtuosità dell'ente, la Corte si è allontanata progressivamente dall'identificazione del coordinamento come mero contenimento della spesa, individuando tra le pieghe degli interventi statali nuovi spazi di manovrabilità per gli enti territoriali.

La portata di queste originali declinazioni della leale collaborazione e del coordinamento finanziario dovrà essere valutata alla luce della successiva giurisprudenza e della prassi (per esempio, un dato che potrebbe essere indicativo della riduzione della conflittualità, potrebbe essere la riduzione del numero dei ricorsi in via principale) tuttavia fin d'ora è possibile ritenere che i rapporti fra lo Stato e le autonomie territoriali saranno innervati da nuova linfa soprattutto alla luce di una ben più profonda "rivoluzione" che sta compiendo la giurisprudenza costituzionale in materia finanziaria.

2. Il coordinamento della finanza pubblica e la contabilità di mandato.

Dallo studio sulla ricchissima giurisprudenza in materia di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, fra i punti di maggiore originalità, soprattutto in vista della portata rispetto ai valori fondamentali della nostra Costituzione, va sicuramente menzionato l'accento posto dalla Consulta sul concetto della contabilità di mandato e sul bilancio come bene pubblico.

In questa prospettiva, la sentenza n. 184 del 2016 inaugura – ad avviso ormai di una condivisa e autorevole dottrina – una nuova stagione giurisprudenziale.

Il riferimento, nel caso deciso dalla Corte, è alla "autonoma competenza regionale", che consiste nell'«onere inderogabile» di «rendere certe le scelte dell'ente territoriale, sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche» (sent. n. 184 del 2016, *Considerato diritto*, 3).

Emerge così magistralmente in questo passaggio il rapporto strettissimo che lega l'autonomia finanziaria alla responsabilità. L'autonomia contabile della Regione, di selezionare da un lato le procedure e i progetti per l'attuazione del programma politico e dall'altro «le modalità di rendicontazione di quanto realizzato», è intangibile perché connessa al dovere di rispondere alla collettività da cui deriva l'investitura democratica.

Il bilancio è dunque considerato un «bene pubblico» perché è funzionale a consentire il confronto e il giudizio fra quanto annunciato e quanto realizzato. Non è un caso, ricorda la Corte, che l'ordinamento faccia discendere dalla mancata approvazione del bilancio «il venir meno del consenso della rappresentanza democratica»⁹. Per questi motivi la chiarezza, la significatività e la specificazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche sono «caratteri inscindibili del bilancio»¹⁰.

La Corte è poi consapevole del fatto che spesso le «squisite tecniche di standardizzazione» necessarie per i controlli finanziari sono «di difficile accessibilità per il cittadino di media diligenza», a maggior ragione, proprio per la rilevanza pubblica del bilancio, è dovere dell'amministratore integrare tali disposizioni con «esposizioni incisive e divulgative», che siano utili a mostrare in modo «omogeneo, puntuale, completo e trasparente» come sono state gestite le risorse pubbliche¹¹.

*manovre che potrebbe sottrarre al confronto parlamentare la valutazione degli effetti complessivi e sistemici di queste ultime in un periodo più lungo (sentenza n. 154 del 2017)», Considerato diritto, 9.1. In questo senso, si v. L. Antonini, Il diritto alla salute e la spesa costituzionalmente necessaria: la giurisprudenza costituzionale accende il faro della Corte, in *Federalismi.it*, 22/2017.*

9 Sentenza n. 184 del 2016, *Considerato diritto*, 3.

10 *Ibidem*.

11 Sentenza n. 184 del 2016, *Considerato diritto*, 3. Va ricordato in proposito che l'art. 11, comma 2, d. lgs. 118 del 2011, come modificato dal d. lgs. 126 del 2014, prevede l'obbligo per l'ente di predisporre il "Rendiconto semplificato per il cittadino". Tale documento deve essere redatto dalle Amministrazioni pubbliche in contabilità finanziaria e poi divulgato sul proprio sito internet evidenziando in modo particolare le risorse finanziarie umane e strumentali utilizzate nel perseguimento delle diverse finalità istituzionali, i risultati conseguiti con riferimento al livello di copertura ed alla qualità dei servizi pubblici forniti ai cittadini, l'eventuale relativo scostamento tra costi standard e costi effettivi.

Alla luce delle argomentazioni fin qui evidenziate, il Giudice delle leggi ha messo in correlazione il rispetto delle regole contabili e la 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*»¹².

Gli elementi fondamentali della “contabilità di mandato” – cui sono tenute tanto le autonomie quanto lo Stato (si v. in questo senso la sent. n. 247 del 2017) – sono individuati in modo esemplare dalla successiva sentenza n. 49 del 2018, in cui la Corte costituzionale ha richiamato all’obbligo di rendicontazione contabile, valutando l’eccentrica prassi della Regione Abruzzo – purtroppo non isolata¹³ – di considerare come «*credibili e veridiche risultanze che comportano una dimensione di partite contabili arretrate (residui attivi, passivi ed economie vincolate) pari a circa il cinquantasei per cento dell'intero bilancio annuale*»¹⁴. Nel caso di specie, la Corte ha confermato la tesi del ricorrente che lamentava «*l'inattendibilità dei conti, a partire dalla rappresentazione del risultato di amministrazione, imputando alla Regione l'ostinazione nel non provvedere a ripristinare un corretto ciclo di bilancio, adottando un'effettiva e completa operazione di trasparenza sui conti regionali (innanzi tutto mediante un corretto riaccertamento delle partite contabili pregresse)*»¹⁵.

Così la Corte ha chiarito che, a tutela della legittimazione democratica, le leggi di approvazione del rendiconto devono necessariamente contenere «*a) il risultato di amministrazione espresso secondo l'art. 42 del decreto [legislativo 118 del 2011]; b) il risultato della gestione annuale inerente al rendiconto; c) lo stato dell'indebitamento e delle eventuali passività dell'ente applicate agli esercizi futuri*»¹⁶. È l’interconnessione fra questi tre elementi che consente l’*accountability*, come ha abilmente precisato il Giudice delle leggi. Il primo elemento (a) che «*chiarisce la situazione economico-finanziaria al termine dell'esercizio in modo comparabile a quella dell'anno precedente e a quella che sarà determinata per l'esercizio successivo*» si pone come condizione per l’estrinsecazione degli altri due fondamentali contenuti della contabilità di mandato: b) il risultato della gestione annuale infatti è quello «*integralmente imputabile agli amministratori in carica*», e consente l’*accountability* “in corso di mandato”; c) il quadro pluriennale dell’indebitamento, poi, consente non solo la giustiziabilità delle norme rispetto ai vincoli europei, ma anche rispetto al principio dell’equità intergenerazionale, valorizzando così una forma di *accountability* “pro futuro”, intesa come «*strumento servente alla determinazione dei costi-benefici afferenti alle generazioni future con riguardo alle politiche di investimento in concreto adottate*»¹⁷.

La contabilità di mandato è stata così definita come la «*necessaria attuazione dei precetti costituzionali finanziari*»¹⁸.

12 Sentenza n. 184 del 2016: «*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*» (Considerato diritto, 3), definita anche “democrazia del bilancio”, cfr. G. Rivosecchi, *L'armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali: orientamenti e prospettive alla luce della giurisprudenza costituzionale*, in *Federalismi.it*, n. 17/2016, pag. 19.

13 Nel caso di specie, la Regione Abruzzo non approvava il Rendiconto da ben 5 anni, nel corso dei quali mediante «*eccentriche operazioni matematiche*» ha tentato di dissimulare le proprie inadempienze ponendo in essere una «*violazione reiterata dei principi posti a salvaguardia degli equilibri di bilancio e del principio di copertura delle spese*», Corte dei conti, Delibera n. 230/2016/FRG del 24 novembre 2016, come riportata in Corte costituzionale, sentenza n. 49 del 2018, Considerato diritto, 3.1.1; non si tratta tuttavia di un caso isolato di manipolazioni contabili a fini elusivi delle norme finanziarie, come si è avuto modo di dimostrare a riguardo delle sentenze sul Molise, e come sembra emergere in modo sempre più insistente nei giudizi di legittimità sulle leggi di bilancio delle Regioni italiane.

14 Corte costituzionale, sentenza n. 49 del 2018, Considerato diritto, 3.1.2.

15 Sentenza n. 49 del 2018, Considerato diritto, 1.1.

16 Sentenza n. 49 del 2018, Considerato diritto, 3.

17 *Ibidem*.

18 Sentenza n. 49 del 2018, Considerato diritto, 3.

Altrettanto decisiva è la sentenza n. 247 del 2017 che offre una chiara precisazione in merito alla portata dell'art. 97, primo comma, Cost., chiarendo che si compone di due distinti precetti, ma che spesso sono stati confusi dallo stesso legislatore statale¹⁹.

La prima parte, infatti, riguarda «*gli equilibri dei singoli enti, mentre la seconda afferisce alla doverosa contribuzione di questi ultimi al comune obiettivo macroeconomico di assicurare la sostenibilità del debito nazionale*». Si tratta di una distinzione di sostanza, poiché riconosce che “l'equilibrio dei bilanci” e “la sostenibilità del debito pubblico” sono due concetti ben diversi l'uno dall'altro: il primo comprende grandezze economiche e finanziarie, il secondo è costruito da vari profili, fra cui quello di cassa e quello di competenza e pertanto non possono essere considerati come collidenti, pena una illegittima compressione dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali. Considerare, all'opposto, il dovere delle pubbliche amministrazioni di assicurare l'equilibrio dei bilanci come ricompreso nel dovere di contribuire alla sostenibilità del debito pubblico, vorrebbe dire imporre agli enti, invece dell'equilibrio, un avanzo, che finirebbe poi attratto dallo Stato per coprire le esigenze di finanza pubblica. Anche per questa ragione, dunque, il fondo pluriennale vincolato non può considerarsi un contributo alla finanza pubblica allargata.

Nell'epilogo del percorso argomentativo della Corte viene rievocata la portata democratica del bilancio, inteso come bene pubblico. Richiamando il proprio precedente principale in materia, ossia la sentenza n. 184 del 2016, la Corte ha ricordato che il bilancio deve servire a «*rendere certe le scelte dell'ente territoriale, sia in ordine all'acquisizione delle entrate sia all'individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività*». Se in quel caso però la Corte indirizzava il proprio monito nei confronti di una regione, qui il Giudice delle Leggi si rivolge direttamente allo Stato, ricordandogli che «*[l]a necessità di assicurare un profilo divulgativo delle finalità perseguite e dei contenuti normativi riguarda anche lo Stato*»²⁰ il quale deve sempre corredare la tecnicità degli enunciati in *subiecta materia*, per rappresentare in modo comprensibile «*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 connotati e conseguenti alle scelte effettuate*» (ancora, Sentenza n. 184 del 2016).

La Corte è consapevole che l'accentuarsi della tecnicità contabile e di bilancio può avere due diversi effetti negativi sull'ordinamento: il primo è connesso alla giustiziabilità, e si manifesta nella creazione di vere e proprie zone d'ombra sottratte al controllo di costituzionalità di disposizioni non conformi a Costituzione; il secondo invece è legato alla trasparenza, imprescindibile *trait d'union* tra le politiche di bilancio, la responsabilità politica e l'accessibilità alle informazioni da parte della collettività²¹.

In questa prospettiva, per evitare che le scelte attuative dello Stato seguano percorsi poco conformi a Costituzione, la Corte ha esortato il legislatore ad adottare «*una trasparenza divulgativa a corredo degli enunciati di più complessa interpretazione e attuazione, poiché non potrebbe ritenersi consentito un abuso della “tecnicità contabile” finalizzato a creare indiretti effetti novativi sulla*

19 Il caso di specie era relativo all'interpretazione del fondo pluriennale vincolato: la Corte ha rilevato che un'interpretazione del fondo pluriennale vincolato come fonte di contribuzione alla finanza pubblica sarebbe in contrasto con entrambi i precetti contenuti nell'art. 97, primo comma, Cost.: «*da un lato, lederebbero l'equilibrio di bilancio del singolo ente attraverso la modifica ex lege di programmi ed obbligazioni già assunte; dall'altro, baserebbero la manovra di finanza pubblica su elementi incerti e aleatori, quali i risparmi fondati su entità economiche in fieri come il fondo pluriennale vincolato*», *Ibidem*.

20 Sentenza n. 247 del 2017, *Considerato diritto*, 10.

21 Sulle zone d'ombra per tecnicismi contabili si v. quantomeno G. Rivosecchi, *La parificazione dei rendiconti regionali nella giurisprudenza costituzionale*, in *Federalismi.it*, n. 15 del 2019; e F. S. Marini, *La disomogeneità dei controlli e la legittimazione della Corte dei conti a sollevare questioni di costituzionalità: una giurisprudenza in espansione*, in *Federalismi.it*, n. 14/2019; nonché, volendo, M. Bergo, *Le funzioni della parifica della Corte dei conti alla luce della più recente giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. Corte dei conti*, n. 4/2019, e bibliografia *ivi* richiamata.

disciplina specificativa dei principi costituzionali di natura finanziaria e di quelli ad essi legati da un rapporto di interdipendenza»²².

3. L'umanizzazione dei precetti contabili

La ricordata giurisprudenza costituzionale sembra dunque aver imposto un cambio di paradigma nell'interpretazione della finanza pubblica, offrendo una prospettiva che richiede di adeguare lo sguardo a un nuovo modo di interpretare la realtà.

Attraverso una fitta serie di pronunce sulle nuove norme contabili e sull'equilibrio di bilancio, il Giudice delle leggi sta compiendo un'opera che può essere definita di "umanizzazione dei precetti contabili", le cui tracce si ritrovano sia nel lessico impiegato, che nei principi evocati.

Con riferimento al lessico utilizzato, sono suggestive le pagine in cui la Corte ha affermato che la materia finanziaria è "viva"²³, lo Stato è il "custode" della finanza pubblica allargata²⁴, il bilancio è un "bene pubblico"²⁵ le cui scritture devono essere "chiare e sincere", l'equilibrio e la copertura sono "due facce della stessa medaglia"²⁶, rievocando la celebre metafora ruiniana sui diritti e i doveri²⁷.

Questi termini, affiancati a principi come la trasparenza, la democraticità, la responsabilità e la tutela del bene comune, acquistano una valenza non solo simbolica, ma sostanziale, in grado cioè di apportare innovazioni di rilievo al sistema complessivo della finanza pubblica.

Nell'architettura complessiva dell'umanizzazione dei precetti contabili, il ruolo cardine è assunto proprio dal principio di trasparenza, definito come «*elemento indefettibile per avvicinare in senso democratico i cittadini all'attività dell'Amministrazione*»²⁸. Il rispetto della trasparenza nelle scritture contabili degli enti pubblici – specie con riferimento ai documenti funzionali a comporre la contabilità di mandato – assolve due importanti funzioni. La prima legata è all'*accountability*, perché «*consente di valutare in modo obiettivo e informato lo svolgimento del mandato elettorale*». La seconda è connessa alla responsabilità degli amministratori, «*essendo necessariamente servente al controllo retrospettivo dell'utilizzo dei fondi pubblici*»²⁹.

La centralità del principio di trasparenza si riflette in modo decisivo anche per l'interpretazione delle norme statali sui termini di approvazione dei documenti contabili. Nella recente sentenza n. 49

22 *Ibidem*.

23 Sentenza n. 247 del 2017, *Considerato diritto*, 8.5.

24 Sentenza n. 107 del 2016, *Considerato diritto*, 3.

25 Sentenza n. 184 del 2016, *Considerato diritto*, 3.

26 Sentenza n. 274 del 2017, «*È bene ricordare, infatti, che copertura economica delle spese ed equilibrio del bilancio sono due facce della stessa medaglia, dal momento che l'equilibrio presuppone che ogni intervento programmato sia sorretto dalla previa individuazione delle pertinenti risorse: nel sindacato di costituzionalità copertura finanziaria ed equilibrio integrano «una clausola generale in grado di operare pure in assenza di norme interposte quando l'antinomia [con le disposizioni impugnate] coinvolga direttamente il precetto costituzionale: infatti "la forza espansiva dell'art. 81, quarto [oggi terzo] comma, Cost., presidio degli equilibri di finanza pubblica, si sostanzia in una vera e propria clausola generale in grado di colpire tutti gli enunciati normativi causa di effetti perturbanti la sana gestione finanziaria e contabile" (sentenza n. 192 del 2012)» (sentenza n. 184 del 2016)», *Considerato diritto*, 4.*

27 Cfr., sul punto, L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, p. 164 ss. dove l'A. ricorda come Meuccio Ruini in Assemblea costituente dichiarò che «*il segreto dell'articolo è tutto qui*» ovvero considerare diritti e doveri come «*lati inscindibili*».

28 Sentenza n. 49 del 2018, *Considerato diritto*, 3.4. L'archetipo di questa definizione è contenuto nella già richiamata sentenza n. 184 del 2016 che merita di essere ripresa: «*Occorre ricordare che il bilancio è un "bene pubblico" nel senso che è funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente territoriale, sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività ed a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato. [...] Il carattere funzionale del bilancio preventivo e di quello successivo, alla cui mancata approvazione, non a caso, l'ordinamento collega il venir meno del consenso della rappresentanza democratica, presuppone quali caratteri inscindibili la chiarezza, la significatività, la specificazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche*» *Considerato diritto*, 3.

29 Sentenza n. 49 del 2018, *Considerato diritto*, 3.4.

del 2018, infatti, la Corte costituzionale ha precisato che l'arco temporale stabilito dal legislatore non è arbitrario, ma è il frutto del bilanciamento fra «*le esigenze di tempestiva accountability nei confronti degli elettori e degli altri portatori di interessi e quelle inerenti alla rideterminazione o costruzione degli equilibri dei bilanci di previsione dei due esercizi successivi*»³⁰.

Le norme sul Rendiconto, in questa prospettiva, si pongono come punto di chiusura dell'intero assetto costituzionale di finanza pubblica³¹, poiché sono funzionali a illuminare il nesso intercorrente fra i principi di contabilità pubblica, le norme sull'armonizzazione e i principi sull'equilibrio dei bilanci³². Il profondo legame intercorrente fra le disposizioni finanziarie della Costituzione è rappresentato in ultima analisi dall'antico – ma troppo spesso, e soprattutto negli anni della crisi, bistrattato – principio di democraticità che, nella materia finanziaria rievoca il noto principio “*no taxation without representation*”³³.

Queste importanti notazioni della giurisprudenza costituzionale richiamano la natura composita del bilancio, caratterizzato al contempo da un contenuto economico/finanziario e da uno politico/giuridico. A quest'ultimo è connesso il profilo divulgativo del bilancio – coincidente massimamente con il “Rendiconto morale”³⁴ – che esprime le finalità sociali e la valenza democratica delle norme finanziarie, e consente la resa del conto ai cittadini. In senso complementare, il contenuto economico/finanziario (ossia, il profilo di cassa) sottende l'esigenza di uniformazione contabile cui sono finalizzate le norme di armonizzazione, caratterizzate per questa ragione da maggiore tecnicismo e minore trasparenza³⁵.

30 *Ibidem*, (enfasi aggiunta).

31 In questo senso, si veda l'illuminante contributo di A. Carosi, *Il controllo di legittimità-regolarità della Corte dei conti sui bilanci degli enti territoriali anche alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale*, in A. Capalbo (a cura di), *Il controllo di legittimità – Regolarità della Corte dei Conti*, Atti del Convegno svoltosi presso l'Università degli Studi di Napoli Parthenope, Ed. sc., 2018, dove rievoca il concetto di Rendiconto morale, precisando che «*[n]ell'approvazione del rendiconto, cui già nel XIX secolo era stato abbinato l'aggettivo “morale” per collegarlo ai profili sociali dell'amministrazione locale, si manifesta uno degli aspetti più pregnanti della legalità finanziaria, cioè la funzionalizzazione delle procedure finanziarie al vincolo di mandato degli amministratori verso la collettività che rappresentano*».

32 La Corte costituzionale ha, infatti, osservato che «*le disposizioni interposte che fissano gli obblighi di rendicontazione costituiscono all'un tempo norme afferenti al coordinamento della finanza pubblica, all'armonizzazione dei bilanci e ai precetti in termini di copertura della spesa e di equilibrio dei bilanci*», sentenza n. 49 del 2018, *Considerato diritto*, 3.3.

33 Efficaci in questo senso le puntualizzazioni della Corte costituzionale nella sentenza n. 228 del 2017 in cui ha osservato che «*il contenuto e gli effetti dell'art. 193 del TUEL si ricollegano a un'esigenza sistemica unitaria dell'ordinamento, secondo cui sia la mancata approvazione dei bilanci, sia l'incuria del loro squilibrio strutturale interrompono – in virtù di una presunzione assoluta – il legame fiduciario che caratterizza il mandato elettorale e la rappresentanza democratica degli eletti. La ragione di tale istituto risiede nel principio per cui costituisce presupposto del mandato elettivo la salvaguardia statica e dinamica degli equilibri finanziari [...]. Il collegamento uniforme previsto dal TUEL tra il mandato elettorale e il sistema sanzionatorio del mancato perseguimento, sotto il profilo statico e dinamico, degli equilibri di bilancio è sorretto da elementi sistemici di razionalità intrinseca prima ancora che logico-giuridici: un bilancio non in equilibrio e l'assenza di bilancio costituiscono analoghi vulnera alla programmazione delle politiche pubbliche, in relazione alle quali è svolto il mandato elettorale. Quest'ultimo, indipendentemente dalle scelte di cui è espressione, ha quale presupposto indefettibile la puntuale e corretta redazione e gestione del bilancio secondo i canoni dell'art. 97, primo comma, Cost.*», *Considerato diritto*, 3.2.

34 Cfr. A. Carosi, *loc. ult. cit.*

35 Come magistralmente precisato dalla Corte costituzionale sempre nella sentenza n. 184 del 2016: «*i moduli standardizzati dell'armonizzazione dei bilanci, i quali devono innanzitutto servire a rendere omogenee, ai fini del consolidamento dei conti e della loro reciproca confrontabilità, le contabilità dell'universo delle pubbliche amministrazioni, così articolato e variegato in relazione alle missioni perseguite, non sono idonei, di per sé, ad illustrare le peculiarità dei programmi, delle loro procedure attuative, dell'organizzazione con cui vengono perseguiti, della rendicontazione di quanto realizzato. Le sofisticate tecniche di standardizzazione, indispensabili per i controlli della finanza pubblica ma caratterizzate dalla difficile accessibilità informativa per il cittadino di media diligenza, devono essere pertanto integrate da esposizioni incisive e divulgative circa il rapporto tra il mandato elettorale e la gestione delle risorse destinate alle pubbliche finalità*», *Considerato diritto*, 3, (enfasi aggiunta).

Gli esiti di queste considerazioni sono cruciali per la concreta gestione finanziaria dello Stato e degli enti territoriali, poiché la disordinata commistione fra le due “anime” del bilancio possono provocare gravi conseguenze in termini di effettività e veridicità dell’amministrazione finanziaria. Come è stato magistralmente osservato, «[i]l problema più sentito a livello politico, normativo e giurisprudenziale è oggi quello di rendere “giuridici” i parametri numerici dei bilanci: l’ordinamento amministrativo pullula di referti, rapporti e relazioni ma è carente di accertamenti in grado di qualificare con certezza le gestioni non in regola con i principi dell’equilibrio e della copertura economica. Ciò sia con riguardo al buon andamento individuale dei conti delle amministrazioni pubbliche (art. 97, primo comma, primo periodo, Cost.), sia con riguardo agli equilibri della finanza pubblica allargata»³⁶.

La giuridicità del bilancio si pone pertanto come la premessa per la giustiziabilità dei precetti costituzionali di finanza pubblica, i quali, diversamente, finirebbero travolti da una applicazione delle norme finanziarie in senso meramente contabile/di cassa. Come ha, infatti, osservato la Corte costituzionale nella recente sentenza n. 49 del 2018, «[l]a quantificazione delle partite attive e passive che non abbiano un obiettivo riscontro finanziario (come avviene al contrario per il fondo di cassa) non può essere priva dell’analitica ricognizione dei relativi presupposti giuridici, poiché la loro applicazione al bilancio costituisce elemento indefettibile per determinarne e verificarne coperture ed equilibri»³⁷.

In queste pronunce la prospettiva offerta dalla Corte per osservare il fenomeno finanziario rivela che la Costituzione è un corpo unitario, in cui le varie articolazioni sono collegate da nessi più o meno evidenti, ma comunque vitali. In altri termini, non si può considerare la parte finanziaria della Carta disgiunta dalle altre, pena una lettura solo parziale e quindi fuorviante, non rappresentativa della realtà. Una lettura “isolazionista” delle varie parti della Costituzione potrebbe condurre ad esiti infausti per gli organi vitali di cui è composta la società. In questi termini, la prospettiva “umanizzante” dei precetti finanziari, elaborata dalla recente giurisprudenza costituzionale, sembra offrire tutti gli strumenti per una ricomposizione *ad unitatem* delle esigenze dello Stato con quelle delle autonomie territoriali in vista del bene comune.

Probabilmente la Corte sembra consapevole della necessità di richiamare questi nessi, soprattutto alla luce di quanto avvenuto nel recente passato, ossia quando l’urgenza della crisi finanziaria ed economica e la costituzionalizzazione del principio del pareggio di bilancio hanno attribuito agli articoli relativi alla parte finanziaria della Costituzione una forza autonoma, in grado di espandersi e di rendere recessivi gli altri principi della Carta.

4. Riflessioni conclusive: l’*accountability* alla prova della contabilità euro-unitaria.

Il rispetto della trasparenza nelle scritture contabili degli enti pubblici rappresenta un’urgenza non circoscritta al panorama nazionale – come ricorda la Corte costituzionale (sentenza n. 6 del 2019) – poiché è la stessa direttiva 2011/85/UE relativa ai “Requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri”³⁸ a richiederne la tutela.

La direttiva 2011/85 impone, infatti, agli Stati membri di tenere sistemi di contabilità pubblica che garantiscano la trasparenza, secondo quelle che la direttiva «denomina “regole di bilancio numeriche», poiché – ricorda sempre la Corte nella citata sentenza n. 6 del 2019 – «le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici [devono] essere rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo” (sentenza n. 252 del 2015)»³⁹.

36 A. Carosi, *loc. ult. cit.*

37 Sentenza n. 49 del 2018, *Considerato diritto*, 3.1.2, (enfasi aggiunta).

38 La Direttiva è stata attuata dall’Italia con il d.lgs. 4 marzo 2014, n. 54 (Attuazione della direttiva 2011/85/UE relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri).

39 Sentenza n. 6 del 2019, *Considerato diritto*, 5.

Dal contenuto della Direttiva emerge pertanto la consapevolezza dell'Unione europea che solo attraverso bilanci attendibili e *accountable* sia possibile garantire la fiducia nella stabilità finanziaria dell'Unione.

Su queste premesse si articola il progetto europeo di introdurre principi contabili standardizzati per il settore pubblico di tutti gli Stati membri (*European Public Sector Accounting Standards - EPSAS*), prevedendo il passaggio a una contabilità di tipo aziendale, c.d. "*accrual*"⁴⁰.

A dispetto dei propositi annunciati dalla Commissione, sul progetto EPSAS sembrano addensarsi diverse criticità, sollevate in modo risoluto peraltro anche dalla Corte dei conti tedesca⁴¹.

Non deve essere trascurata, infatti, la scarsa legittimazione democratica delle Agenzie incaricate dalla Commissione europea al fine di individuare i criteri contabili uniformi per lo sviluppo degli *EPSAS* (Ernst & Young e PricewaterhouseCoopers). Tali agenzie, precettate al mero scopo consultivo, finiscono in realtà per esercitare una forte influenza sulla scelta dei criteri contabili da adottare.

In questo senso, desta qualche perplessità la scelta di adottare per gli enti pubblici i principi contabili propri della gestione aziendale, che ha obiettivi e finalità per certi versi contrapposti a quelli della contabilità pubblica⁴². Scopo principale della contabilità del settore pubblico è, infatti, la responsabilizzazione della gestione, attraverso il controllo sostanzialmente retrospettivo dell'utilizzo dei fondi pubblici (unitamente alla stabilità finanziaria, all'equità intergenerazionale e alla comparabilità).

Gli *EPSAS*, invece, dovrebbero perseguire obiettivi di informazione fundamentally diversi. Il loro approccio è indirizzato verso il mercato finanziario, e mira alla presentazione delle condizioni finanziarie di un'impresa, al fine di fornire agli investitori tutte le informazioni utili ai loro processi decisionali.

In questo scenario, è naturale che nella contabilità prevista dagli *EPSAS* il principio di *accountability* sia marginale, a favore invece di un alto livello di discrezionalità condizionato dalle strategie di mercato⁴³.

40 Secondo le previsioni, le Amministrazioni dei Paesi membri dovrebbero redigere il primo bilancio a base interamente *EPSAS* entro il 2025.

41 Su cui si v. anche Servizio del bilancio, *Verso principi contabili armonizzati del settore pubblico in Europa – EPSAS/IPSAS: lo stato dell'arte*, Elementi di documentazione n. 6, ottobre 2019, Senato della Repubblica, XVIII legislatura.

42 Cfr. C. Gröpl, *Auf der Suche nach einer Unionskompetenz zur Einführung von EPSAS in das Haushaltrecht der Mitgliedstaaten*, in Hessischer Rechnungshof, *Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa. European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)*, Kommunal- und Schul-verlag, Wiesbaden, 2014, p. 259 ss.

43 Sul rapporto fra gruppi di potere e determinazione delle regole contabili, si v. la lucida analisi di K. Ramanna, *Political Standards. Corporate Interest, Ideology, and Leadership in the Shaping of Accounting Rules for the Market Economy*, 2015, The University of Chicago Press, 2015, il quale osserva che per la definizione degli standard contabili vengono incaricati piccoli gruppi di esperti qualificati, che spesso nutrono forti interessi commerciali sull'esito delle valutazioni, mentre il grande pubblico è generalmente escluso dal coinvolgimento in questi processi. È la carenza di *accountability* a favorire che siano i manager a gestire tutto il sistema. Più in generale, si v. anche F. Capalbo (a cura di), *La applicazione della contabilità economica nel settore pubblico: aspettative, risultati e criticità*, Torino, 2012; F. Capalbo – E. Monaco, *Le particolari esigenze di accountability delle società pubbliche*, in *Economia, azienda, sviluppo*, vol. 4/2013; M. Romano, *L'attendibilità del bilancio nella prospettiva dell'earnings quality. Alcuni spunti*, in T. Onesti, M. Romano, M. Talienti (a cura di), *Il bilancio di esercizio nelle imprese. Dal quadro concettuale di riferimento alle nuove regole contabili nazionali e internazionali*, Giuffrè, 2016, p. 100; S. Azzali (a cura di), *Financial reporting and Accounting standards*, Giappichelli, Torino, 2017; e, seppur da una diversa prospettiva, A. Ballancin, *Il regime di imputazione del reddito delle imprese estere controllate*, Cedam, "Problemi attuali di diritto tributario, Collana diretta da Franco Gallo", 2017. Va rilevato peraltro che se il processo di armonizzazione intrapreso in Europa avviene a livello di meri flussi di spesa, non viene svolta alcuna considerazione invece in termini di fiscalità.

Da alcune simulazioni sviluppate, per esempio, la Corte dei conti tedesca ha potuto dimostrare che l'introduzione degli *EPSAS* concederebbe agli Stati membri ampi margini di discrezionalità in materie centrali come la determinazione dei criteri per calcolare le entrate fiscali⁴⁴.

Le criticità evidenziate in questa seppur breve ricostruzione rischiano di alterare le finalità annunciate dalla Commissione, specie con riferimento alla trasparenza e alla comparabilità dei bilanci pubblici degli Stati membri. L'introduzione obbligatoria degli *EPSAS*, infatti, potrebbe generare una pericolosa compressione del principio di *accountability*, messo ancora più a rischio dall'assenza, a livello europeo, di un'istituzione in grado di garantire la tutela della trasparenza e della chiarezza dei bilanci⁴⁵.

Qualora diventasse obbligatoria per via regolamentare l'adozione di tali principi contabili, si potrebbero innescare seri conflitti, rispetto ai quali, dati gli effettivi valori coinvolti, non sembra esagerato ipotizzare, addirittura, la tematica dei controlimiti, per la possibilità di contrasto con principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale, come quello di democraticità. *De iure condendo* non sembra da escludere la possibilità che si possa attivare anche in questo caso quel "dialogo fra Corti" di cui il programma della BCE sulle "transazioni monetarie definitive" (Outright monetary transaction, OMT) offre un solido riferimento⁴⁶.

Peraltro, la scelta di delegare a istituzioni prive di rappresentanza democratica e detentrici di forti interessi privati le decisioni sui criteri con cui valutare le economie degli Stati rappresenta un'ipotesi non del tutto astratta⁴⁷.

Il riferimento probabilmente più macroscopico e recente è la risposta euro-unitaria alla crisi greca, su cui la lucida analisi della Sussen lascia trasparire la distanza fra gli obiettivi di alcuni attori dello spazio europeo – per esempio, la Banca centrale europea – e le esigenze reali di gran parte della popolazione.

Come ha lucidamente indicato nel suo *Espulsioni*, dall'inizio del 2013 è stato possibile misurare una modesta crescita del PIL greco solamente escludendo dal conto tutto ciò che è stato espulso dallo spazio dell'economia utilizzando. Si è proceduto, quindi, a effettuare una misurazione della crescita che avrebbe la pretesa di relegare in uno spazio invisibile (agli investitori) l'aumento della povertà, la perdita del lavoro e della casa, i suicidi fra i piccoli imprenditori rovinati; utilizzando, quindi, un metodo di rilevazione assolutamente privo di trasparenza⁴⁸.

44 R. Gerhards, *Öffentliche Finanzkontrolle vor neuen Erwartungslücken?*, in *Verwaltung & Management*, n. 1/2017, pp. 41-45.

45 Seppur da un'angolazione diversa, sulla carenza di *accountability* a livello finanziario/contabile in Europa, merita un cenno anche la vicenda dei c.d. "stress test". L'Autorità europea di supervisione bancaria (SSM) ha, infatti, affidato la conduzione e la valutazione dei dati sugli stress-test alla società statunitense BlackRock, il più importante investitore internazionale nel settore bancario, che si trova in una posizione di evidente conflitto di interessi rispetto al compito che deve svolgere. Sul caso, si v. A. Plateroti, *Il grande affare degli stress test. Schauble apre il caso in Bce*, *Il Sole 24 Ore*, 19 dicembre 2019.

46 Su questo sia consentito un rinvio a M. Bergo, *Democraticità e principi contabili: una lettura (critica) del progetto EPSAS per un dialogo costruttivo fra istituzioni*, in *federalimi.it*, 13/2018, e bibliografia ivi richiamata, spec. nota n. 79.

47 Per una disamina più articolata sul conflitto di interessi delle grandi aziende che sono in grado di esercitare forti pressioni per l'adozione di regole contabili da cui possano trarre un vantaggio privato, si v. K. Ramanna, *Thin Political Markets: The soft underbelly of capitalism*, in *California Management Review*, vol. 57, n. 2, 2015.

48 S. Sassen, *Espulsioni. Brutalità e complessità nell'economia globale*, Bologna, 2015, p. 44-45, [enfasi nst]. Alcuni dati possono aiutare a cogliere la drammaticità della situazione greca: tra la fine del 2012 e il 2015 il governo greco ha tagliato del 22 per cento il salario minimo nel settore privato, ha abolito i posti di lavoro a tempo indeterminato nelle imprese statali e ha eliminato altri 150 mila posti di lavoro nel settore pubblico. Questi dati trovano drammatiche conferme nel recente Rapporto del Commissario per i Diritti Umani del Consiglio d'Europa sugli effetti delle misure di austerità sui diritti sociali in Grecia, del 6 novembre 2018, consultabile al link <https://rm.coe.int/report-on-the-visit-to-greece-from-25-to-29-june-2018-by-dunja-mijatov/16808ea5bd> su cui si v. anche P. Faraguna – C. Fasone – D. Tega, *Grecia, Irlanda, Portogallo e Spagna dieci anni dopo. Introduzione a uno studio dell'eurocrisi nella prospettiva costituzionalistica*, in *Quaderni cost.*, n. 1/2019, pp. 199-201.

Evidentemente «*un semplice barlume di crescita del PIL può inviare un segnale positivo agli investitori e ai mercati finanziari, e questo è un grande risultato dal punto di vista delle politiche perseguite attualmente dal FMI e dalla Banca centrale europea*»⁴⁹.

Il metodo adottato per l'attuazione di questo progetto comprende il sacrificio di principi come la trasparenza e l'*accountability*, e in effetti, «*nel gennaio 2013 la Banca centrale europea ha potuto annunciare che l'economia greca era sulla via della ripresa e Moody's ha potuto alzare il rating del debito pubblico greco*» semplicemente "trascurando" che tale ripresa «*si fondava sull'espulsione di circa un terzo dei lavoratori greci non soltanto dai posti di lavoro, ma anche dal godimento di servizi fondamentali*»⁵⁰. Così oggi la Grecia viene considerata dalla Bce sulla via della ripresa proprio attraverso l'espulsione di circa il 30 per cento di quella che era la sua economia.

L'episodio greco rivela in modo difficilmente opinabile che le tecniche di misurazione e i relativi indicatori – intrinsecamente strumentali e serventi – se vengono slegate dalla trasparenza e dalla *accountability* possono essere oggetto di strumentalizzazioni, e diventare potenzialmente "armi di distrazione di massa"⁵¹.

L'auspicio è che, nei processi osmotici che inevitabilmente interessano le relazioni "multilivello" fra Corti, i principi di *accountability* e di democraticità possano trovare una piena attuazione e tutela.

Rispetto a questo obiettivo, la giurisprudenza fin qui richiamata sembra dimostrare che nel nostro ordinamento a Palazzo della Consulta vigilano attente le sentinelle della democrazia.

49 S. Sassen, *Espulsioni*, cit., p. 52.

50 *Ibidem*, p. 234.

51 Parafasando A. Guazzarotti, *Sovranità statale e vincolo finanziario. Potere pubblico e potere privato nel governo degli Stati europei*, in *Rivista Aic*, n. 2/2018.