diretto a norme costituzionali, ma rispondono all'esigenza che ogni ente pubblico avverte di autocontrollarsi e, quindi, di creare a tale scopo una serie di sensori interni per correggere da sé, eventualmente, le proprie disfunzioni.

Il problema, invece, si pone a proposito dei controlli esterni, che, come è noto, sono svolti nell'interesse dell'ordinamento generale.

Al riguardo, due pare siano le ipotesi in campo. Una, che vuole che, una volta venute meno le norme legittimanti di livello costituzionale (artt. 125 e 130), anche quelle di grado inferiore debbano essere considerate caducate in via derivata.

L'altra, che considera ancora in vita le norme di settore pur essendo venuto meno l'appoggio diretto alla Costituzione.

Comunque, la prima ipotesi fa anche leva sul fatto che la Corte costituzionale (sentenza n.62 del 1973) ha considerato di carattere generale e tipico i controlli di cui agli abrogati artt. 125 e 130, "i quali sono, anche per la coscienza comune e per la pratica amministrativa, i controlli quasi per antonomasia, che, con la loro presenza, le loro modalità di applicazione e le varie intensità di cui sono di volta in volta dotati, condizionano nel loro complesso le autonomie degli enti territoriali e concorrono a definirne la posizione nell'ordinamento giuridico".

Di conseguenza, venuta meno la copertura costituzionale, taluni ritengono che le norme regolatrici di rango inferiore abbiano perso la loro legittimazione, anche in quanto non coerenti con l'ormai rafforzata condizione di autonomia degli enti nei cui confronti dovrebbero essere applicate.

Per altro verso, si può obiettare che tale circostanza attenuerebbe l'accertamento del rispetto della legalità nell'esplicazione dell'attività amministrativa di regioni ed enti locali; legalità che è immanente in tutto l'ordito costituzionale.

Si determinerebbe, inoltre, un'ingiustificabile asimmetria con il sistema dei controlli esterni (che rimangono pienamente in vita) concernenti lo Stato (art. 100 Cost. e legge 14 gennaio 1994, n.20).

Non pare dubbio, comunque, che i controlli amministrativi sugli enti territoriali richiedano una copertura costituzionale, la quale, anche se non specifica – come quella di cui agli abrogati artt. 125 e 130 – può esserlo a cagione del collegamento ad esigenze pubbliche costituzionalmente tutelate anche in via generale, così come potrebbe avvenire, ad esempio, con riferimento al "principio di imparzialità" contenuto nell'art. 97 della Costituzione.

Del resto, con la sentenza n.29 del 1995 la stessa Corte costituzionale ha seguito tale criterio quando ha ritenuto legittimo l'art. 3 della citata legge n.20 del 1994, istitutiva del controllo sulla gestione di tutte le amministrazioni pubbliche.

Il giudice delle leggi, infatti, nella sua diffusa motivazione ha fatto riferimento ai principi di cui agli artt. 28, 81, 97 e 119 della Costituzione, pur nella considerazione che le relative disposizioni non avessero una specifica e diretta attinenza al controllo sulla gestione.

Occorre ancora osservare che il legislatore costituzionale del 2001, abrogando gli artt. 125, I° comma, e 130 Cost., non può ritenersi che abbia inteso eliminare dallo scenario della gestione della cosa pubblica il profilo della legittimità dell'azione amministrativa e, quindi, il principio di legalità. Non poteva (né voleva) farlo, poichè tale principio – come avanti evidenziato – oltre a permeare di sé la maggior parte delle disposizioni costituzionali, rappresenta sempre un "prius" rispetto ad ogni altro profilo dell'attività amministrativa.

Invero, con la predetta abrogazione si ha ragione di ritenere che lo stesso legislatore costituzionale abbia inteso soprattutto cancellare gli organi esercitanti il controllo. E lo ha fatto per il rispetto dovuto al principio di autonomia degli enti territoriali specificatamente previsti in Costituzione; principio di autonomia consacrato dagli artt. 5 e 114 della Costituzione medesima e coerentemente considerato negli articoli successivi, ora riformati, contenenti altri principi di non minore rilievo.

Tali principi possono agevolmente essere individuati (a) nelle norme costituzionali in materia di "coordinamento della finanza pubblica" (art. 117, terzo comma, e art. 119, secondo comma, nuovo testo); (b) nella norma che, nell'istituire un "fondo perequativo" per i territori con minore capacità fiscale per abitante (art. 119, terzo comma) richiede il riscontro

dell'efficiente impiego delle risorse affluenti alle regioni meno dotate, contribuendo, anche queste ultime risorse, a "finanziare integralmente le funzioni pubbliche" attribuite agli enti medesimi (art. 119, quarto comma); (c) nella norma che prevede la destinazione di risorse aggiuntive e l'effettuazione di interventi speciali a favore delle aree sottosviluppate del Paese (art. 119, quinto comma).

In definitiva, il rispetto del nuovo regime costituzionale, men che impedire, sembra addirittura imporre, nell'ambito del coordinamento della finanza pubblica, il sindacato, oltre che sulla sana gestione finanziaria (controllo, quest'ultimo, intestato alle sezioni regionali della Corte dei conti già dalla legge 20/1994), anche sui bilanci e sui rendiconti degli enti locali. A ciò si aggiunga che il controllo sul rispetto degli equilibri di bilancio è indispensabile anche al fine della verifica circa l'osservanza, da parte di ciascun ente locale, dei vincoli che derivano dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea.

Un tale sindacato, peraltro, per essere conforme al dettato costituzionale dovrà avere una valenza assolutamente non coercitiva, bensì ausiliaria alle autonome attribuzioni dell'organo consiliare; né sarebbe, forse, costituzionalmente corretto affidarlo alle regioni o ad organi governativi, stante il regime di pariordinazione tra tutti i soggetti che compongono la Repubblica (art. 114 Cost.).

#### 1.2.2 I controlli sulle gestioni

L'autonomia organizzativa riconosciuta nel nuovo assetto costituzionale a Comuni, Città metropolitane, Province e Regioni (cfr. gli artt. 114 comma 2, 117 comma 6 e 123 comma 1 della Costituzione) comprende certo anche la disciplina di quei controlli che gli stessi enti istituiscono, in ragione del proprio interesse al miglior andamento dell'azione amministrativa.

Le brevi considerazioni che seguono riguardano invece i controlli del tutto esterni nell'attuale momento storico la nozione di "controllo" tende peraltro ad assumere significati nuovi e più ampi di quelli tradizionali (v. *infra*) - ovverosia quei "controlli" che in posizione di assoluta autonomia e indipendenza perseguono interessi ulteriori, diversi da quelli propri di uno specifico ente e in definitiva di portata più generale.

A questo proposito, va fatta peraltro subito una chiara precisazione: questa materia non può essere oggetto dell'autonomia statutaria delle Regioni.

In effetti, sulla questione va non solo richiamato il principio di equiordinazione tra gli enti territoriali chiaramente posto dal nuovo testo dell'art. 114 comma 1 della Costituzione - per cui una Regione non potrebbe certo prevedere propri controlli su Province e Comuni - ma va anche ricordato che per l'art. 123 comma 1, nel testo modificato dalla legge costituzionale n.1 del 1999, ciascuna Regione ha "uno statuto che, in armonia con la Costituzione, ne determina la forma di governo e i principi fondamentali di organizzazione e funzionamento": ove per "organizzazione" si fa evidentemente riferimento agli organi della stessa Regione<sup>1</sup>.

In sostanza, resta ferma e impregiudicata l'esigenza di analisi e valutazioni obiettive e imparziali da parte di un soggetto in posizione neutra, esterno agli enti interessati e da questi del tutto indipendente: analisi e valutazioni che invero sembrano necessarie per almeno cinque aspetti fondamentali.

#### A) Il rispetto dei vincoli di bilancio

Per la tenuta del complesso e delicato sistema delineato dalla riforma costituzionale, è certo necessario un incisivo "coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" (art.117 comma 3). Inoltre, occorre il rispetto, tra l'altro, dei "vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario" (art. 117 comma 1), vincoli tra i quali rientrano indubbiamente anche gli obiettivi

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> E' appena il caso di aggiungere che gli stessi principi valgono evidentemente anche per i controlli (interni) che Comuni e Province possono istituire avvalendosi della loro autonomia statutaria e regolamentare (cfr. rispettivamente i già citati artt. 114 comma 2 e 117 comma 6): questi controlli non potrebbero mai avere per oggetto l'attività di *altre* articolazioni della Repubblica.

per la finanza pubblica assunti dall'Italia con l'adesione al Trattato di Maastricht e al Patto di stabilità e crescita.

Controlli esterni indipendenti ed imparziali s'impongono quindi in primo luogo con riferimento a questi aspetti fondamentali del sistema.

## B) Il finanziamento delle funzioni

Come è stato già ricordato, il nuovo art. 119 della Costituzione stabilisce che per "finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite", Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni "stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri" e "dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio" (commi 2 e 4).

Ma lo stesso art. 119 prevede anche assegnazioni a valere su un "fondo perequativo istituito con legge dello Stato", "senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante" (comma 3); ed inoltre "risorse aggiuntive" ed "interventi speciali" in favore di enti territoriali determinati "per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni" (comma 5).

Orbene, per il corretto funzionamento di questo meccanismo sembra in effetti indubitabile che le valutazioni sulle reali necessità finanziarie - al netto cioè di sprechi e inefficienze - e sulle effettive "capacità fiscali", sulla corretta utilizzazione delle "risorse aggiuntive" e sulla regolare attuazione degli "interventi speciali", non possono essere rimesse solo alle dichiarazioni e richieste degli stessi enti interessati e debbono invece avvalersi anche delle analisi e valutazioni di un soggetto effettivamente autonomo e indipendente.

Solo in tal modo potranno essere infatti realmente tutelati tutti i soggetti interessati: sia gli enti che tendono comprensibilmente a massimizzare le perequazioni e le risorse aggiuntive cui aspirano, sia gli enti - le autonomie territoriali più ricche e lo stesso Stato - che aspirano invece a contenere i finanziamenti in questione nei limiti delle effettive necessità.

# C) La determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni

La determinazione dei "livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale" è demandata com'è noto alla potestà legislativa esclusiva dello Stato dall'art. 117 comma 2 lettera m: può essere considerata come il fondamento della coesione nazionale e la base dell'attuazione degli stessi principi di solidarietà e uguaglianza tuttora richiamati dagli artt. 2 e 3 della nostra Costituzione.²

Sennonché, sembra doversi ritenere che questa determinazione dei livelli delle prestazioni non possa essere effettuata solo sulla base di quel che appare astrattamente "giusto" in un determinato momento storico, e debba invece considerare in qualche modo anche le prestazioni per così dire concretamente in atto nei vari territori della Repubblica.

Vi è altrimenti il grave rischio che i "livelli" in astratto previsti risultino inattuati; o magari vengano in qualche modo anche raggiunti, ma a prezzo di gravi o irreparabili dissesti per tutta la finanza pubblica.

In definitiva, appare necessario un controllo, da parte di un soggetto in posizione indipendente e neutrale, sulle prestazioni concretamente erogate.

### D) La distribuzione delle funzioni

Il nuovo testo dell'art. 118 comma 1 della Costituzione stabilisce che "le funzioni amministrative sono attribuite ai Comuni salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> L'importanza di tali "livelli essenziali delle prestazioni" appare confermata dal secondo comma del nuovo art. 120, che attribuisce un potere sostitutivo al Governo nei confronti di Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni, tra l'altro, anche per il caso in cui lo richieda appunto "la tutela dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali".

conferite a Province, Città metropolitane, Regioni e Stato, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza".

Il comma successivo precisa che "i Comuni, le Province e le Città metropolitane sono titolari di funzioni amministrative proprie" -secondo alcuni si tratta delle funzioni "fondamentali" cui si richiama l'art. 117 comma 2 lettera p- "e di quelle conferite con legge statale o regionale, secondo le rispettive competenze".

Orbene, appare evidente che il sistema in questione non è del tutto predefinito e rigido, e richiede invece anche valutazioni in qualche misura discrezionali sull'idoneità degli enti territoriali minori ad assumersi proficuamente il carico di nuove funzioni: fondare queste valutazioni "politiche" sull'esito di controlli sul buon andamento delle gestioni effettuati da un soggetto autonomo e distinto dagli enti interessati appare in effetti necessario.

#### E) Il coordinamento delle informazioni

L'art. 117 comma 2 lettera r attribuisce alla legislazione esclusiva dello Stato, tra l'altro, il "coordinamento informativo statistico e informatico dei dati dell'amministrazione statale, regionale e locale". E in effetti, in un sistema istituzionale articolato in più enti autonomi e in qualche misura equiordinati un congruo flusso delle informazioni assicura quella reale comunicazione che è condizione imprescindibile per la tenuta del sistema stesso.

In questa prospettiva, già nel capitolo che precede si è ritenuto di sottolineare come un unico linguaggio contabile sia a sua volta necessario per l'analisi, la valutazione e la comparazione delle contabilità e in definitiva delle stesse concrete gestioni.

Ciò posto, si vuole qui sottolineare anche che le connessioni informatiche e le rilevazioni statistiche danno luogo a vere e proprie informazioni utilizzabili per il coordinamento della finanza pubblica solamente quando i dati finanziari e amministrativi sono adeguatamente valutati e analizzati, anche alla luce dell'esito di approfonditi controlli sulle gestioni, da parte di un soggetto realmente autonomo e indipendente.

L'espressione "controllo" può evocare ancora, per alcuni, una funzione contrassegnata da un carattere in qualche modo autoritativo e sovraordinato. E in effetti, per lunghissimo tempo il controllo per antonomasia è stato quello, a carattere impeditivo, di legittimità sugli atti.

In realtà già da tempo, e in particolare con la sentenza n.29 del 1995, la giurisprudenza della Corte costituzionale ha chiarito che il controllo sulle gestioni affidato alla Corte dei conti dalla legge n.20 del 1994 non è espressione di un potere che si contrappone alle amministrazioni interessate, e in particolare alle autonomie regionali, e costituisce invece una funzione che si risolve in un rapporto collaborativo, al fine di stimolare processi di autocorrezione sul piano decisionale, gestionale e organizzativo.

Ma accanto a questo aspetto collaborativo, certamente essenziale e imprescindibile, appare necessario sottolineare anche un altro aspetto della funzione della Corte, a ben vedere non incompatibile ed anzi strettamente connesso con il primo: la valenza informativa che questa funzione inevitabilmente assume.

Come la stessa Corte costituzionale ha a suo tempo riconosciuto con la sentenza n.961 del 1998, vi è un'attività di referto che non ha una vera e propria finalità di controllo, almeno nell'accezione tradizionale del termine, ma risponde piuttosto allo scopo di informare sia il Parlamento (ovverosia lo Stato) che le stesse autonomie territoriali sulla situazione della finanza locale -la sentenza si riferiva all'esame dei conti consuntivi di Province e Comuni previsto dal d.l. n.786 del 1981 convertito nella legge n.51 del 1982- e sulle eventuali disfunzioni delle gestioni finanziarie.

Si potrebbe sinteticamente affermare: la Corte dei conti collabora con tutte le articolazioni della Repubblica - Comuni, Province, Regioni e Stato - in primo luogo informando "tutti" sull'andamento delle gestioni finanziarie e amministrative.

Per inciso: non sembra che l'aspetto finanziario e quello di gestione amministrativa possano essere drasticamente e artificiosamente separati. Poiché infatti la finanza pubblica e la stessa esistenza delle amministrazioni pubbliche sono giustificate solo dalle prestazioni che

concretamente vengono rese alla collettività e dai risultati amministrativi effettivamente raggiunti, l'analisi finanziaria e quella gestionale risultano in definitiva strettamente congiunte.

Va solo rilevato che per il nuovo testo dell'art. 114 della Costituzione "la Repubblica è costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane, dalle Regioni e dallo Stato", enti in qualche modo equiordinati nel nuovo assetto istituzionale.

Per conseguenza, la Corte dei conti va indubbiamente considerata -la questione appare invero della massima importanza- come organo non dello Stato ma della Repubblica, in posizione di assoluta indipendenza ed equidistanza da tutte le già ricordate articolazioni di questa: Comuni, Province, Città metropolitane, Regioni e lo stesso Stato.

Un'adeguata consapevolezza di questa precisa configurazione della Corte è in effetti già ampiamente diffusa nell'ambito dell'Istituto: sarebbe auspicabile che lo divenisse presto anche presso tutte le componenti della Repubblica.

In definitiva, sembrano necessarie una puntualizzazione e una valorizzazione del ruolo della Corte dei conti nel contesto del nuovo assetto costituzionale.

La materia rientra certo nell'ambito del "coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" (artt. 117 comma 3 e 119).

Ma come si è visto, i controlli sulle gestioni sono anche strumentali e strettamente connessi, tra l'altro, alla "determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni", alla "perequazione delle risorse finanziarie" e al "coordinamento informativo statistico ed informatico dei dati dell'amministrazione statale, regionale e locale": tutte materie, queste, affidate alla "legislazione esclusiva" dello Stato dal comma 2 del nuovo art. 117.

Comunque sia, una matura consapevolezza, in tutte le componenti della Repubblica, dell'importanza delle funzioni della Corte dei conti nel nuovo assetto costituzionale non può che giovare all'efficacia del lavoro dell'Istituto, nell'interesse della stessa comunità nazionale.

# 1.3 L'ordinamento degli enti locali e la recente riforma costituzionale

## 1.3.1 Il testo unico approvato con d.lgs. n.267 del 2000

Come è noto, la Costituzione sancisce, all'art. 5, il principio fondamentale dell'autonomia e del decentramento, per la cui attuazione la Repubblica deve adeguare "i principi e i metodi della sua legislazione".

Lo stesso art. 5, dopo aver consacrato l'indivisibilità della Repubblica, afferma che questa "riconosce e promuove le autonomie locali".

Tale riconoscimento, oltre ad esaltare il valore storico, politico e sociale dell'ente locale – che, si badi bene, preesiste alla stessa Repubblica, tanto è vero che questa non lo "istituisce", ma lo "riconosce" (in quanto già esistente), utilizzando la medesima formulazione lessicale che nel successivo art. 29 adopererà con riferimento ai diritti di famiglia – è in perfetta coerenza con l'art. 114 novellato, che colloca Comuni, Province e Città metropolitane allo stesso livello delle Regione e dello Stato nella composizione della base territoriale della Repubblica medesima.

Ciò posto, e dopo che nel paragrafo precedente si è trattato di taluni aspetti della nuova disciplina sugli enti territoriali minori recata dalla legge costituzionale n.3 del 2001 occorre ora fare qualche riflessione sul testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, approvato con il decreto legislativo 18 agosto 2000, n.267.

Quest'anno esso viene qui brevemente esaminato nelle sue linee generali, salvo che per la parte relativa al sistema della contabilità, la quale, invece, forma oggetto di una più attenta considerazione, data la sua particolare complessità ontologica e d'applicazione pratica, per non tacere dei diversi problemi che ne sono derivati.

Si provvederà negli anni a venire a sviluppare altre tematiche man mano che si renderà necessario. Intanto, in prima approssimazione si può affermare che il testo unico in questione "codifica" le norme che in materia di enti locali si erano stratificate nel tempo, anche se le sue fondamenta erano già state gettate con la legge 8 giugno 1990, n.142.

Il predetto testo unico trova il suo momento genetico nell'art. 31 della legge 3 agosto 1999, n.265 (c.d. legge Napoletano-Vigneri), che conteneva la delega al Governo per l'emanazione, appunto, di un testo unico in cui riunire e, soprattutto, coordinare le disposizioni sull'ordinamento in senso proprio, sul sistema elettorale, ivi comprese l'ineleggibilità e l'incompatibilità, sullo stato giuridico degli amministratori, sul sistema finanziario e contabile, sui controlli, nonché sulle norme fondamentali sull'organizzazione degli uffici e del personale, ivi compresi i segretari comunali.

Il plesso normativo che ne è derivato è articolato in quattro parti.

La Parte I reca l'ordinamento istituzionale ed è distinta in sei titoli, che trattano, rispettivamente:

- delle disposizioni generali;
- dei soggetti;
- degli organi;
- dell'organizzazione e del personale;
- dei servizi e degli interventi pubblici locali;
- dei controlli.

La Parte II disciplina l'ordinamento finanziario e contabile ed è suddivisa in numerosi titoli, che riguardano:

- disposizioni generali;
- programmazione e bilanci;
- investimenti;
- tesoreria;
- rilevazione e dimostrazione dei risultati di gestione;
- revisione economico-finanziaria;
- enti locali o dissestati.

La Parte III disciplina le associazioni degli enti locali.

La Parte IV riguarda le disposizioni transitorie e le abrogazioni.

Già dalla scelta delle norme da tener in vita e quelle da abrogare emerge una caratteristica di fondo del testo unico, che è stato costruito quale legge generale degli enti locali, con una propria sistematicità.

E non basta. Esso non costituisce un plesso normativo avente disposizioni riguardanti soltanto il medesimo oggetto, legate insieme sulla base di una semplice ricognizione di norme. Questo testo unico ha una "forza normativa" propria, nel senso che è uno "strumento di novazione" delle disposizioni normative raccolte, formante, perciò stesso, un "testo unico-fonte".

La sua orditura si caratterizza, oltre che per la semplificazione e lo snellimento della struttura, anche per la semplicità del linguaggio, meglio calibrato sulla scia della dottrina e, soprattutto, della giurisprudenza.

Le grandi linee lungo le quali esso si muove hanno riguardo:

- a rinvii soltanto generici a fonti regolamentari allo scopo di non ingabbiare queste ultime entro limiti molto rigidi;
- al recepimento degli indirizzi consolidati dei diversi plessi giurisdizionali;
- all'osservanza dei principi affermati dalla Corte costituzionale;
- ad un più ampio uso della terminologia giuridica delle norme ai fini di migliore leggibilità e chiarezza delle stesse.

# 1.3.2 Prospettive di riforma

Il testo unico delle leggi sull?ordinamento degli enti locali approvato con il d.lgs. n.267 del 2000 va peraltro ora raffrontato con la già citata riforma del titolo V della parte II della Costituzione. Occorre infatti domandarsi, in sostanza, se tutti "i principi e le disposizioni in materia di ordinamento locale" - per questa dicotomia cfr. l'art. 1 dello stesso d.lgs. n.267 - risultino ora pienamente coerenti con il nuovo assetto costituzionale delle competenze.

Evidentemente, il compito di un eventuale adeguamento ai nuovi principi costituzionali di tutta la legislazione statale sugli enti locali al momento vigente spetterà al Parlamento della Repubblica, come spetterà solo alla Corte costituzionale dirimere eventuali incertezze.

In questa sede – ma considerazioni *de iure condendo* verranno formulate nelle pagine che seguono anche sulla necessaria armonizzazione delle contabilità e sulle prospettive dei controlli esterni sulle gestioni dopo la recente riforma costituzionale – ci si limita pertanto a formulare, nell'ovvio rispetto della diversità dei ruoli istituzionali, alcune brevi considerazioni di carattere generale che potranno essere eventualmente tenute presenti nelle debite sedi.

Ciò premesso, si rileva in primo luogo che la parte prima del testo unico in questione riguarda "l'ordinamento istituzionale" degli "enti locali": caratteri dell'autonomia degli enti, funzioni, organizzazione politica e burocratica, espletamento dei servizi, controlli etc.

Orbene, poiché l'art. 117 comma 2 lettera p) inserisce tra le materie per le quali "lo Stato ha legislazione esclusiva" solo la materia "legislazione elettorale, organi di governo e funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città metropolitane", sembra in definitiva doversi ritenere che almeno parte "dell'ordinamento istituzionale" del d.lgs. n.267 sia suscettibile di una qualche rivisitazione alla luce nei nuovi principi costituzionali.

Per la parte seconda del testo unico, che ha per oggetto "l'ordinamento finanziario e contabile", il parametro di raffronto è invece costituito ora dal nuovo testo dell'art. 117 comma 2 della Costituzione, che tra le materie di "legislazione concorrente", per le quali spetta allo Stato "la determinazione dei principi fondamentali", inserisce anche la materia "armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario".

In realtà, anche l'art. 150 comma 1 del d.lgs. n.267 si richiama ai "principi", quando afferma che "l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è riservato alla legge dello Stato e stabilito dalle disposizioni di principio del presente testo unico". E il comma 4 dell'art.152 precisa che "i regolamenti di contabilità" degli enti locali "sono approvati nel rispetto delle norme della parte seconda del presente testo unico, da considerarsi come principi generali con valore di limite inderogabile, con eccezione" delle specifiche norme che vengono poi nella stessa disposizione elencate, le quali invece "non si applicano qualora il regolamento di contabilità dell'ente rechi una differente disciplina".

Sennonché, non sembra in realtà che questi "principi" del d.lgs. n.267 siano pienamente assimilabili ai "principi fondamentali" cui fa riferimento il sopra ricordato testo del nuovo art.117 comma 2 della Costituzione.

In effetti, appare dubbio per un verso che le disposizioni in questione assicurino realmente, con riferimento agli enti territoriali minori, l'"armonizzazione dei bilanci pubblici" e il "coordinamento della finanza pubblica" (sulla diversità dei sistemi contabili, v. *infra* al capitolo 3), e per altro verso che le disposizioni stesse siano tutte teleologicamente giustificate da questa certo grave e pressante esigenza di armonizzazione e coordinamento.

In definitiva, la materia potrebbe essere riconsiderata nell'ambito di una nuova legge di contabilità valida per tutti gli enti pubblici (sul punto, v. comunque al capitolo seguente).

## 1.4 L'evoluzione della contabilità pubblica

## 1.4.1 Premessa

L'amministrazione pubblica italiana è stata spesso considerata, nel suo complesso, non come un essenziale fattore di modernizzazione del sistema socio-economico, quale certo dovrebbe essere, ma come un duplice handicap. Funzioni e servizi pubblici costosi e insufficienti comportano infatti non solo un onere inaccettabile per la finanza pubblica - anche in relazione agli impegni assunti dall'Italia con l'adesione al Trattato di Maastricht e al Patto di stabilità e crescita - ma altresì una perdita di competitività, in un contesto in cui l'integrazione europea e lo stesso processo di globalizzazione inducono sempre più a comparare le funzioni e i servizi pubblici offerti dai vari paesi.

Orbene, per realizzare l'auspicato rinnovamento dell'amministrazione pubblica, negli ultimi anni è stata in primo luogo attuata un'ampia e profonda revisione degli assetti organizzativi e funzionali: con le leggi n.142 e n.241 del 1990, rispettivamente sull'ordinamento degli enti locali e sul procedimento amministrativo; con il d.lgs. n.29 del 1993, e successive modificazioni, sull'organizzazione delle amministrazioni pubbliche e sul rapporto di impiego pubblico; con le c.d. leggi Bassanini n.59 e n.127 del 1997, n.191 del 1998 e n.50 del 1999, per la riforma della pubblica amministrazione e la semplificazione dell'attività amministrativa; con i decreti legislativi n.112 del 1998, sul decentramento di funzioni a regioni ed enti locali, e n.300 e n.303 del 1999, sulla riforma dei ministeri e della presidenza del consiglio dei ministri, etc. etc.

Inoltre, sono stati riformati i sistemi contabili pubblici: con il d.lgs. n.77 del 1995 sull'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali; con la legge n.94 del 1997, e il conseguente d.lgs. n.279 dello stesso anno, sul bilancio dello Stato; con la legge n.208 del 1999 sull'armonizzazione delle contabilità pubbliche.

Infine, sono stati ridefiniti i controlli, interni ed esterni, sull'operato delle pubbliche amministrazioni: prima con il già citato d.lgs. n.29 del 1993, poi con la legge n.20 del 1994 sui controlli di questa Corte, infine con il d.lgs. n.286 del 1999 sui controlli interni.

Questa compresenza nel processo di riforma di più aspetti - amministrazione contabilità controllo - diversi ma strettamente connessi e in definitiva ugualmente essenziali per l'auspicata modernizzazione delle amministrazioni, risulta ad esempio molto evidente con riferimento alla distinzione tra indirizzo politico e gestione amministrativa, prevista per la prima volta dalla legge n.142 del 1990 per gli enti locali, e poi dal d.lgs. n.29 del 1993 e da varie norme successive per tutte le amministrazioni pubbliche: si tratta infatti di una distinzione che acquista una sua concreta operatività solo se si riflette in una corretta dialettica contabile programmazione-gestione delle risorse (d.lgs. n.77 del 1995, legge n.94 e d.lgs. n.279 del 1997) e in adeguati e incisivi controlli (d.lgs. n.286 del 1999).

In questo contesto in evoluzione si è poi inserita, con un potenziale di rinnovamento ancora da definire compiutamente ma certo comunque radicale, la già ricordata riforma del titolo V della parte II della Costituzione disposta con la legge costituzionale n.3 del 2001.

Ma prima di accennare alle ricadute della riforma costituzionale sulle contabilità pubbliche -argomento che qui particolarmente rileva- appare necessario soffermarsi brevemente sull'evoluzione di queste stesse contabilità negli ultimi anni.

# 1.4.2 La riforma contabile del 1997

In occasione delle riforme attuate con la legge n.468 del 1978 prima e con la legge n.362 del 1988 poi, l'esigenza di una più moderna e funzionale articolazione del bilancio dello Stato, che pure nei vari progetti era considerata come un aspetto essenziale delle auspicate riforme, era rimasta alla fine ambedue le volte non soddisfatta. Si era infatti ritenuto che fosse più urgente cercare di contenere con altri strumenti - legge finanziaria, fondi speciali, provvedimenti collegati, documento di programmazione economico-finanziaria, saldi di bilancio, copertura finanziaria delle leggi - la lievitazione della spesa pubblica nel suo complesso.

Ma in tal modo restava ancora da risolvere il problema della leggibilità di un bilancio articolato in migliaia di capitoli e quindi, in definitiva, ben poco comprensibile e significativo.

La legge n.94 del 1997 si proponeva invece proprio l'obiettivo di "consentire, al Governo prima e al Parlamento poi, una selezione e, quindi, una decisione più trasparente e responsabile sulle priorità e sulle scelte allocative, nonché di rendere il bilancio più chiaro e leggibile, oltre che per l'autorità politica, per gli stessi cittadini-contribuenti".

Orbene, con la citata legge n.94 si individuava un nuovo livello decisionale nelle unità previsionali di base, articolate in più livelli, "stabilite in modo che a ciascuna unità corrisponda un unico centro di responsabilità amministrativa, cui è affidata la relativa gestione", e "determinate con riferimento ad aree omogenee di attività, anche a carattere strumentale, in cui si articolano le competenze istituzionali di ciascun Ministero".

In appositi allegati al disegno di legge di bilancio, e divise per stati di previsione, dovevano poi essere indicate, oltre alle unità previsionali di base, le "funzioni, individuate con riferimento agli obiettivi generali perseguiti dalle politiche pubbliche di settore ed all'esigenza di verificare la congruenza delle attività amministrative agli obiettivi medesimi, anche in termini di servizi finali resi ai cittadini".<sup>3</sup>

Con decreto del Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica - ora dell'economia e delle finanze - le unità previsionali di base in questione dovevano essere poi ripartite "in capitoli, ai fini della gestione e della rendicontazione".

La riforma del 1997 non si è limitata a rinnovare la contabilità *finanziaria* dello Stato - peraltro ancora strutturata secondo criteri di competenza (giuridica) e di cassa - e ha invece anche introdotto una contabilità *economica*.

In attuazione della delega contenuta nella legge n.94 del 1997, il d.lgs. n.279 dello stesso anno ha infatti stabilito che "al fine di consentire la valutazione economica dei servizi e delle attività prodotte" le pubbliche amministrazioni sono tenute ad adottare "un sistema di contabilità economica fondato su rilevazioni analitiche per centri di costo". Questi centri di costo sono poi "individuati in coerenza con il sistema dei centri di responsabilità dell'amministrazione" e "ne rilevano i risultati economici", secondo un "piano dei conti" che classifica i costi secondo la loro natura e diversi livelli di dettaglio.

Va sottolineato che di per sé questa nuova contabilità economica è solo una "contabilità analitica per centri di costo": non è infatti espressamente prevista l'elaborazione di un conto economico, preventivo o successivo, a carattere per così dire generale. Il punto appare chiaro anche negli artt. 13 e 14 del d.lgs. n.279, secondo i quali il rendiconto generale dello Stato è articolato solamente in un "conto del bilancio" e in un "conto del patrimonio".

Mentre la nuova contabilità finanziaria delineata dalla riforma del 1997 riguardava solamente lo Stato, la contabilità economica per centri di costo -ben presto oggetto di importanti circolari emanate dal Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato- avrebbe dovuto riguardare tutte le amministrazioni pubbliche indicate all'art. 1 comma 2 del d.lgs. n. 29 del 1993.

Più in generale, la legge n.208 del 1999 ha poi stabilito, per tutte le amministrazioni menzionate al citato art. 1 comma 2 del d.lgs. n.29 del 1993, l'adeguamento delle contabilità e dei bilanci ai principi della legge n.94 del 1997; ha precisato che per gli enti pubblici disciplinati dalla legge n.70 del 1975 vanno apportate le necessarie modifiche al regolamento di amministrazione e contabilità approvato con d.P.R. n.696 del 1979; ha infine delegato il

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> Si tratta in realtà di semplici elenchi senza indicazione di stanziamenti.

Attualmente, al quadro generale riassuntivo del bilancio di competenza dello Stato sono peraltro allegati anche due sintetici prospetti: il primo ripartisce per ministeri le spese complessivamente previste per ogni funzione obiettivo; il secondo effettua la stessa operazione per le categorie economiche.

<sup>4</sup> L'innovazione in questione era stata preceduta da una lunga sperimentazione della Ragioneria Generale dello Stato che aveva infatti presentato, dal 1991, una riclassificazione del bilancio statale in circa 300 "unità operative". In sostanza, veniva già delineata la distinzione, poi formalizzata dalla riforma del 1997, tra un bilancio di natura "politica" per il dibattito parlamentare (le unità previsionali di base) e un bilancio di natura "amministrativa" per la gestione (i capitoli). Per la legge n.94 del 1997, ogni stato di previsione "è illustrato da una nota preliminare", che dovrebbe chiarire "i criteri adottati per la formulazione delle previsioni", ed è "integrato da un allegato tecnico", che dovrebbe specificare tra l'altro gli obiettivi perseguiti "in termini di livello dei servizi e di interventi, con l'indicazione delle eventuali assunzioni di personale programmate nel corso dell'esercizio e degli indicatori di efficacia ed efficienza che si intendono utilizzare per valutare i risultati".

<sup>5</sup> L'art. 1 comma 2 del d.lgs. n.29 del 1993 stabiliva che per "amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le regioni, le province, i comuni, le comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli istituti autonomi case popolari, le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale". Per gli enti locali, v. peraltro anche infra nel testo.

Governo ad emanare uno o più decreti legislativi per adeguare il sistema contabile delle regioni a quello dello Stato, secondo i principi e i criteri direttivi della citata legge n.94 del 1997.6

Sono stati peraltro espressamente esclusi da questa armonizzazione gli enti locali il cui ordinamento contabile era stato ridefinito con il d.lgs. n.77 del 1995: un'esclusione che costituisce chiaramente un passo indietro rispetto alla "normalizzazione dei conti degli enti pubblici" disposta dall'art. 25 della legge n.468 del 1978, peraltro tuttora richiamato dall'art. 157 del d.lgs. n.267 del 2000.

# 1.4.3 Le particolarità della contabilità degli enti locali

Le peculiarità dell'ordinamento contabile degli enti locali introdotto dal citato d.lgs. n.77 del 1995, poi recepite nel testo unico approvato con d.lgs. n.267 del 2000, sono state già più volte evidenziate dalla Sezione Enti Locali della Corte dei conti prima, e da questa Sezione poi.

In effetti, viene delineata un'articolazione delle entrate -titoli/categorie/risorse- e delle spese -titoli/funzioni/servizi/interventi- piuttosto diversa dalla classificazione vigente per lo Stato e per le altre amministrazioni pubbliche oggetto dell'armonizzazione disposta dalla legge n.208 del 1999.

Ma, soprattutto, viene disposto che il bilancio preventivo annuale<sup>7</sup> va redatto solo in termini di competenza (giuridica) e non anche di cassa.

Il rendiconto degli enti locali comprende poi non solo un conto del bilancio e un conto del patrimonio, ma anche un conto economico, per la cui redazione peraltro l'ordinamento sembra ritenere sufficiente la mera trasformazione *ex post* dei dati della contabilità finanziaria mediante un prospetto di conciliazione.<sup>8</sup>

Questo conto economico è comunque un conto a carattere generale: per l'eventuale compilazione di conti economici di dettaglio per servizi o per centri di costo, l'art. 229 del d.lgs. n.267 del 2000 si rimette invece all'autonomia regolamentare di ciascun comune o provincia.

Va rilevato che la logica del doppio bilancio (v. supra) è sostanzialmente presente anche nell'ordinamento contabile degli enti locali. Infatti, sulla base del bilancio di previsione approvato dal consiglio, la giunta "definisce, prima dell'inizio dell'esercizio, il piano esecutivo

<sup>&</sup>lt;sup>6</sup> Per gli enti pubblici istituzionali, il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, ora Ministro dell'Economia e delle finanze, ha costituito, anche in applicazione del d.lgs. n.419 del 1999, una commissione incaricata di elaborare i principi contabili che debbono presiedere all'impostazione del bilancio di previsione e del rendiconto generale degli enti stessi.

L'adeguamento della contabilità delle Regioni ai principi e criteri direttivi della legge n.94 del 1997 era stato invece disposto con d.lgs. n.76 del 2000, peraltro prima della riforma costituzionale approvata con l.c. n.3 del 2001.

Le previsioni dei bilanci annuali e pluriennali - questi ultimi con un innovativo "carattere autorizzatorio" - dovrebbero fondarsi sui "programmi" e "progetti" della relazione previsionale e programmatica, obbligatoria per tutti gli enti locali e dettagliatamente disciplinata dall'ordinamento.

<sup>8</sup> In realtà, va anche considerato che sotto la rubrica "contabilità economica" l'art. 232 del d.lgs. n.267 del 2000 stabilisce che "gli enti locali, ai fini della predisposizione del rendiconto della gestione, adottano il sistema di contabilità che più ritengono idoneo alle proprie esigenze". Per conseguenza, il prospetto di conciliazione da utilizzare ex post a chiusura di esercizio non escluderebbe la necessità di autonome rilevazioni di natura economico-patrimoniale nel corso dell'esercizio finanziario e fungerebbe più che altro da strumento di verifica della coerenza dei dati.

Si tratta comunque di materia molto discussa, e al momento risulta anche in preparazione un nuovo prospetto di conciliazione.

<sup>&</sup>lt;sup>9</sup> La norma speciale dell'art. 229 del d.lgs. n.267 del 2000 prevale - per le autonomie locali - sulla norma generale dell'art. 12 del d.lgs. n.279 del 1997, che estende il sistema di contabilità economica per centri di costo a tutti gli enti ed organismi pubblici a suo tempo elencati nell'art. 1 comma 2 del d.lgs. n.29 del 1993, tra i quali in effetti rientrano le stesse autonomie locali. L'esclusione di province, comuni ed altri enti locali dal sistema di contabilità analitica in questione è poi sostanzialmente confermata dall'art. 1 della legge n.208 del 1999 che, come si è detto, ha espressamente escluso gli enti di cui si tratta dall'adeguamento ai principi della riforma contabile del 1997.

L'attuale facoltatività per le autonomie locali della contabilità economica per centri di costo comporta tra l'altro la possibile vanificazione di varie norme del testo unico approvato con d.lgs. n.267 del 2000: l'art. 169, che prevede nell'ambito del piano esecutivo di gestione una ripartizione dei servizi in centri di costo; l'art. 197, che per il controllo di gestione prevede tra l'altro, com'è naturale, proprio la rilevazione e la valutazione di costi e proventi; l'art. 231, per il quale la relazione della giunta al rendiconto della gestione "esprime valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi e ai costi sostenuti".

di gestione". Con il PEG sono determinati gli obiettivi di gestione per i responsabili dei servizi e le dotazioni necessarie, e viene inoltre disposta "una ulteriore graduazione delle risorse dell'entrata in capitoli, dei servizi in centri di costo e degli interventi in capitoli". <sup>10</sup>

# 1.4.4 La contabilità nell'ambito del Servizio sanitario nazionale

Può essere incidentalmente ricordato che un sistema contabile particolare vige per le aziende sanitarie locali, che di fatto gestiscono una gran parte delle risorse finanziarie che ogni anno transitano per le contabilità regionali.

Per questi enti, l'art. 5 del d.lgs. n.502 del 1992 ha infatti soppresso dall'1.1.1995 la contabilità finanziaria e l'ha sostituita con una contabilità economica, secondo norme emanate dalle Regioni in conformità ai principi del codice civile e con la previsione tra l'altro di bilanci preventivi economici pluriennali e annuali e di una contabilità analitica per centri di costo e responsabilità.

## 1.4.5 La contabilità prevista dal SEC 95

A criteri ancora differenti è infine ispirato il Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nella Comunità europea, definito con Regolamento (CE) n.2223/96 del Consiglio del 25.6.1996 e denominato SEC 95. E si tratta di un sistema contabile di essenziale rilevanza, poiché proprio secondo i criteri e le regole del SEC 95 viene periodicamente verificata - calcolando il rapporto tra l'indebitamento netto del Settore delle Amministrazioni pubbliche e il prodotto interno lordo<sup>11</sup> - l'osservanza del divieto dei disavanzi eccessivi posto dal Patto di stabilità e crescita.

Orbene, il SEC 95 è ispirato al criterio della competenza economica o *accrual*: ogni transazione è registrata "allorché un valore economico è creato, trasformato o eliminato o allorché crediti o obbligazioni insorgono, sono trasformati o vengono estinti".

Senonché, l'accrual è criterio diverso sia dalla cassa (riscossioni/pagamenti) che dalla competenza giuridica (accertamenti/impegni): per elaborare il conto delle Amministrazioni pubbliche, l'ISTAT utilizza pertanto, secondo i casi, informazioni di natura diversa, in un'ottica di ricerca della migliore approssimazione possibile al principio in questione.

Ad esempio, mentre per le imposte accertate e riscosse con procedura ordinaria si fa riferimento agli accertamenti, per i tributi per i quali le amministrazioni procedono autonomamente mediante iscrizione a ruolo - ritenuti di più incerta realizzazione - sono invece considerate le effettive riscossioni. Per le imposte indirette e per le imposte dirette prelevate alla fonte in modo continuativo sul reddito da lavoro dipendente, i contributi sociali a carico dei datori di lavoro o dei lavoratori dipendenti, vengono utilizzati i dati di cassa, ma questi vengono corretti in considerazione del sistematico slittamento (time lag adjustment) fra il momento in cui è generato il debito fiscale o parafiscale e quello in cui l'imposta o il contributo sociale sono dovuti. Dei rimborsi di imposta, vengono poi computati solo quelli effettuati in compensazione, o richiesti dal contribuente e validati dall'amministrazione. Per le spese di personale, si usa ancora il criterio della competenza giuridica, ma i dati sono integrati dalle c.d. eccedenze in conto residui contabilizzate nell'esercizio successivo a quello di riferimento. Per le prestazioni sociali in danaro

Come si è detto nella nota precedente, questi centri di costo sono in realtà più propriamente, ove manchi una contabilità economica analitica, centri di spesa. E, comunque, il PEG è delineato dall'ordinamento come una parcellizzazione del bilancio preventivo, che ha appunto carattere finanziario e non economico.

L'elaborazione del PEG è facoltativa per "gli enti locali con popolazione inferiore a 15.000 abitanti e per le comunità montane".

Secondo i paragrafi 2.68 e segg. del Regolamento n.2223/96, il settore amministrazioni pubbliche (S.13) comprende unità istituzionali che producono "beni e servizi non destinabili alla vendita" - si applica il criterio della prevalenza - "la cui produzione è destinata a consumi collettivi e individuali ed è finanziata in prevalenza da versamenti obbligatori effettuati da unità appartenenti ad altri settori e/o tutte le unità istituzionali la cui funzione principale consiste nella redistribuzione del reddito e della ricchezza del paese". Il settore in questione comprende quattro sottosettori: amministrazioni centrali (S.1311), amministrazioni di Stati federati (S.1312), amministrazioni locali (S.1313), enti di previdenza e assistenza sociale (S.1314). In Italia manca il sottosettore S.1312.

o in natura, si segue il criterio della competenza giuridica. Gli interessi, poi, sono contabilizzati secondo un criterio di competenza economica "pura", cioè come se venissero generati in modo continuo dal credito. I meri residui di stanziamento non sono in alcun modo computati etc.

Come può notarsi, si tratta di rielaborazioni complesse, per le quali inoltre l'ISTAT si avvale di fonti diverse secondo le varie categorie di enti. Ad esempio, per le amministrazioni provinciali e comunali la base informativa è al momento costituita da un campione di certificati di conto consuntivo che dovrebbe fornire stime in qualche modo ritenute significative per tutto il complesso degli enti in questione.

Questo consolidamento di dati comporta in realtà alcuni problemi.

In effetti, se già la chiarezza del raccordo tra rendiconto dello Stato e contabilità nazionale sconta la complessità delle operazioni per il passaggio alla competenza economica, "una zona d'ombra più densa si estende sui conti degli enti locali e delle Regioni, per i quali non è disponibile alcuna informazione di raccordo tra i consuntivi assunti a base delle elaborazioni di contabilità nazionale e i conti economici SEC 95. Tale situazione -oltre a porre limiti oggettivi di decifrazione dei risultati di consuntivo di finanza pubblica- concorre ad accentuare i rischi di imprecisione nell'interpretazione delle informazioni infrannuali sui conti pubblici; informazioni, peraltro, essenziali ai fini del controllo e della verifica della convergenza verso gli obiettivi programmatici". 12

## 1.4.6 Le conseguenze della riforma del titolo V della Costituzione

Su questa complessa e in un certo senso problematica situazione -una vera babele di linguaggi contabili- s'innesta ora la citata riforma del titolo V della parte II della Costituzione.

Con la recente legge costituzionale n.3 del 2001 viene infatti delineato un sistema complesso, per vari aspetti ancora da definire compiutamente e che peraltro manifesta già, con tutta evidenza, una pressante esigenza: per la tenuta del sistema occorrono raccordi molto forti tra tutte le sue componenti e tra questi raccordi, in primo luogo, appare necessario un unico linguaggio contabile.

Una piena trasparenza e comparabilità dei bilanci, e per conseguenza delle gestioni, è in effetti funzionale ad un'effettiva *democrazia*: poiché ogni componente del sistema determina esternalità su tutte le altre, l'autonomia esige la responsabilità, e a tutti i cittadini della Repubblica deve risultare possibile un agevole controllo dell'operato degli amministratori locali.

Ma qui si vuole soprattutto sottolineare che un unico linguaggio contabile è indispensabile anche per il *coordinamento* fra gli enti del nuovo sistema che si va ora delineando.

Infatti, secondo la riforma costituzionale - e al fine di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite - Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni "stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri"; "dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio"; fruiscono di assegnazioni a valere su un "fondo perequativo istituito con legge dello Stato", "senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante".

Inoltre, "risorse aggiuntive" ed "interventi speciali" in favore di enti territoriali determinati saranno disposti "per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni".

Orbene, che tutto ciò possa avvenire senza una piena conoscibilità e comparabilità delle varie gestioni, anche al fine di evitare che i meccanismi di perequazione vadano in realtà a compensare sprechi e inefficienze, risulta invero del tutto irrealistico.

Va anche ricordato che per il primo comma del nuovo art. 117 della Costituzione "la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali". E, tra questi

<sup>&</sup>lt;sup>12</sup> Cfr. la relazione orale del 27.6.2001 nel giudizio presso le Sezioni Riunite di questa Corte, sul rendiconto generale dello Stato per l'esercizio finanziario 2000.

"vincoli", risultano certo particolarmente rilevanti, ed anche pressanti, i già menzionati impegni derivanti dall'adesione al Patto di stabilità e crescita.

Sennonché, "la non simmetria tra la distribuzione di poteri in ambito nazionale e la attribuzione di responsabilità stabilita a livello europeo può determinare per i governi locali un incentivo ad assumere comportamenti opportunistici, eccedendo nelle spese per poi lasciare al governo centrale il compito di compensare i conseguenti squilibri". <sup>13</sup>

Per evitare questo rischio sono quindi assolutamente necessarie – tutte le indicazioni del sistema risultano chiaramente convergenti – contabilità omogenee, trasparenti e comparabili.

E in effetti, è stato già ricordato che il nuovo art. 117 comma 2 della Costituzione inserisce tra le "materie di legislazione concorrente", per le quali le Regioni hanno "potestà legislativa" ma spetta allo Stato "la determinazione dei principi fondamentali", anche la materia "armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario". Sembra quindi indubitabile che una legge dello Stato debba definire congrui "principi fondamentali" validi per le contabilità di tutti gli enti pubblici, e in particolare dei Comuni, delle Province, delle Città metropolitane, delle Regioni e dello stesso Stato.

Oltre che contrario alla lettera e allo spirito della riforma costituzionale, sarebbe invero del tutto irrealistico e privo di senso, in mancanza dei necessari "principi fondamentali", pensare di potersi rimettere passivamente ad un'auto-armonizzazione delle contabilità e ad un auto-coordinamento della finanza pubblica demandati ad una molteplicità di soggetti ciascuno con propria competenza legislativa.

#### 1.4.7 La tradizionale contabilità finanziaria e la nuova contabilità economica

In quest'ottica, il primo nodo da sciogliere è costituito dall'alternativa tra contabilità finanziaria e contabilità economica.

Ora, al momento sembra difficile eliminare la tradizionale contabilità finanziaria, poiché la logica autorizzativo-limitativa, che è propria di questa contabilità, appare in realtà ancora necessaria per assicurare la conservazione degli equilibri generali.

Piuttosto, ci si dovrebbe domandare se la contabilità di Comuni e Province, che come si è visto hanno un bilancio strutturato solo in termini di competenza (giuridica) e non anche di cassa, agevoli realmente l'osservanza del cosiddetto patto di stabilità in ultimo disciplinato dall'art. 24 della legge n.448 del 2001.

Senza voler qui approfondire la questione dell'idoneità o meno delle disposizioni del "patto" ad assicurare l'obiettivo – l'osservanza dei limiti all'indebitamento netto delle pubbliche amministrazioni – cui in definitiva le disposizioni stesse sono preordinate, <sup>14</sup> si vuole evidenziare che l'art. 24 della citata legge n.448 richiede invero alle Province e ai Comuni con più di 5.000 abitanti di programmare accuratamente un contenimento del "disavanzo" (*rectius*: saldo finanziario) e delle "spese correnti", calcolati secondo criteri a tal fine stabiliti e che comportano in effetti anche il computo di "riscossioni" e "pagamenti": in sostanza, della cassa.

E questa programmazione può risultare appunto più problematica, e comunque meno trasparente, in mancanza di un bilancio preventivo di cassa.

Comunque sia, nello stabilire i "principi fondamentali" per le contabilità finanziarie di tutti gli enti pubblici, l'auspicata legge dello Stato dovrebbe in primo luogo assicurare un'effettiva leggibilità e trasparenza delle contabilità.

Per la parte spesa, in particolare, i bilanci dovrebbero presentare un'articolazione molto chiara sia per l'aspetto funzionale (funzioni-obiettivo o più semplicemente funzioni, secondo criteri di classificazione validi in ambito comunitario) che per quello organizzativo (unità previsionali di base o più semplicemente servizi): in sostanza, dovrebbero permettere di

<sup>&</sup>lt;sup>13</sup> Così il Governatore della Banca d'Italia nella sua audizione del 12.12.2001 presso la Commissione affari costituzionali del Senato.

<sup>&</sup>lt;sup>14</sup> Sul patto di stabilità definito dalla legge n.448 del 2001, anche in relazione ai nuovi principi "federalistici" introdotti dalla legge costituzionale n.3 del 2001, v. infra al pertinente capitolo.

individuare agevolmente sia le finalità delle spese che i centri di responsabilità amministrativa cui viene affidata la gestione delle risorse.<sup>15</sup>

Inoltre, potrebbe essere certo conservata l'attuale duplicità di bilanci, uno per la decisione politica e uno per la gestione amministrativa. Ma si dovrebbe in qualche modo evitare che quest'ultimo risulti troppo frammentato, finendo per irrigidire e deresponsabilizzare la gestione amministrativa. <sup>16</sup>

La contabilità finanziaria - di competenza ed eventualmente anche di cassa - appare come si è detto ancora necessaria per il mantenimento degli equilibri generali.

Poiché peraltro la contabilità finanziaria di per sé non assicura anche un'adeguata attenzione alle esigenze di qualificazione della spesa, sarebbe necessario prevedere in aggiunta una contabilità economica per centri di costo che consenta di comparare nel tempo e nello spazio -e perciò secondo criteri e principi necessariamente uniformi- i costi di funzioni e servizi di tutti gli enti.

Se necessario, per i Comuni più piccoli l'introduzione della contabilità economica per centri di costo, che comunque dovrebbe essere tenuta secondo gli stessi principi validi per tutte le altre amministrazioni pubbliche, potrebbe avvenire gradualmente<sup>17</sup> o in forma semplificata.

Per i periodici consolidamenti dei dati per l'osservanza degli impegni connessi alla appartenenza alla Comunità europea, il discorso si presenta forse più problematico, in relazione all'indubbia esigenza di non gravare le amministrazioni di troppi adempimenti contabili.

L'optimum sarebbe comunque costituito dalla previsione, per tutti gli enti pubblici, di un conto economico di carattere generale, che sia connesso per quanto possibile all'auspicata contabilità economica analitica per centri di costo e che applichi comunque compiutamente l'accrual previsto dalle norme comunitarie.

#### 1.4.8 Alcune considerazioni conclusive

Ricapitolando.

Il nuovo assetto costituzionale richiede la definizione con legge statale dei "principi fondamentali" per l'"armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario".

I "principi fondamentali" in questione dovrebbero comportare la definizione di una nuova legge di contabilità pubblica valida per tutte le amministrazioni, che tenga ovviamente conto della complessa evoluzione normativa degli ultimi anni e delle esigenze via via emerse.

I nuovi principi contabili validi per tutte le amministrazioni pubbliche dovrebbero essere articolati ed incisivi, per assicurare realmente la trasparenza delle gestioni, il coordinamento della finanza pubblica, il consolidamento dei dati.

Vi è solo da aggiungere che il tempo stringe. Vi è infatti il pericolo che un ritardo nella definizione di questi congrui "principi fondamentali" e un malinteso concetto di autonomia spingano alcune Regioni a legiferare autonomamente, aggravando in tal modo la confusione dei linguaggi contabili.

Ma come avvenne per la Babele biblica, potrebbe allora risultare impossibile la stessa costruzione della nuova forma di Stato, con grave pericolo per la coesione nazionale.

Per quanto possa essere ritenuto utile e opportuno, questa Corte resta ovviamente disponibile a fornire il contributo della propria non irrilevante esperienza.

Almeno per gli enti locali questo non avviene ancora: i "servizi" indicati nei bilanci degli enti sono infatti quelli rigidamente fissati dal d.P.R. n.194 del 1996, e possono non corrispondere ai "servizi" in cui l'ente si è autonomamente organizzato.

Ma anche per il bilancio dello Stato si ritiene a volte che alcune unità previsionali di base non consentano di individuare agevolmente le pertinenti "aree omogenee di attività".

<sup>16</sup> E' quel che in sostanza al momento accade sia per lo Stato - le unità previsionali di base sono divise per la gestione e la rendicontazione in capitoli ancor più numerosi di quelli previsti prima della riforma del 1997 - che per gli enti locali, i cui piani esecutivi di gestione in effetti molto spesso presentano una grande parcellizzazione degli stanziamenti.

<sup>&</sup>lt;sup>17</sup> Per una soluzione del genere, v. ad esempio il comma 2 dell'art. 115 del d.lgs. n.77 del 1995.

## 2 Linee di sviluppo della finanza locale

Nel corso degli anni novanta si è assistito ad un complessivo riordino dell'autonomia finanziaria delle regioni e degli enti locali che ha comportato un diverso assetto dei rapporti finanziari tra lo Stato e gli enti di autonomia territoriale.

Per quanto riguarda in particolare gli enti locali che qui rilevano, va ricordato che anteriormente alla riforma tributaria degli anni settanta, che ha portato ad un accentramento della imposizione trasformando la finanza locale in una finanza di trasferimenti, i comuni disponevano di un sistema fiscale proprio ed erano dotati di apposite strutture per la gestione dei tributi.

La riduzione dei trasferimenti erariali agli enti locali ha costituito, invece, una linea costante nelle recenti disposizioni in tema di finanza degli enti locali e ad essa si è accompagnata l'attribuzione progressiva di rilevanti poteri fiscali.

Una svolta decisiva per il rafforzamento dell'autonomia tributaria dei comuni si è avuta con l'istituzione dell'imposta sul valore dei fabbricati e delle aree fabbricabili (ICI) introdotta dal d.lgs. n.502 del 1992. Lo stesso provvedimento normativo ha riordinato la tassa sullo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU) nonché l'imposta comunale sulla pubblicità e la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche.

Queste innovazioni hanno segnato uno sviluppo costante delle entrate proprie degli enti e segnatamente di quelle tributarie che ha portato il comparto ad affrancarsi progressivamente dalla dipendenza prevalente dai trasferimenti dello Stato.

L'imposta sugli immobili, che sin dalla sua istituzione ha rappresentato l'elemento traente del sistema di finanza autonoma, ha di recente raggiunto una fase di maturità per cui la crescita ha perso di slancio e riesce appena a conservare il valore del gettito in termini reali, mentre è difficile intravedere ulteriori sviluppi stante la natura reale del tributo e la scarsa elasticità che ne deriva.

Con il d.lgs. n.446 del 1997, che ha istituito l'imposta regionale sulle attività produttive (destinata a far fronte al finanziamento della spesa sanitaria), è stata anche potenziata l'autonomia regolamentare degli enti locali in materia tributaria, nel rispetto dell'art. 23 della Costituzione, essendo ancora rimesso alla legge di individuare le fattispecie imponibili, i soggetti passivi e l'aliquota massima di ciascun tributo. Lo stesso d.lgs. n.446 del 1997 ha inteso anche realizzare una razionalizzazione del sistema dei tributi locali ed una semplificazione dello stesso, eliminando tributi minori e trasformandone alcuni in corrispettivi per lo svolgimento di servizi.

La nuova disciplina, limitandosi essenzialmente ad una razionalizzazione del sistema, non si è dimostrata rivolta a realizzare ulteriori sviluppi dell'autonomia finanziaria, per cui è emersa la necessità di porre mano nuovamente al sistema tributario locale optando per la devoluzione di quote di gettito di tributi erariali.

Infatti la linea di sviluppo dell'autonomia di entrata degli enti locali non ha risposto solamente ad un'esigenza di alleggerimento degli oneri per il bilancio dello Stato, ma è andata acquisendo ulteriori significati, in vista dell'accentuazione del modello autonomistico in atto.

Con la legge n.449 del 1997 è stata conferita delega per l'istituzione di un'addizionale all'IRPEF attribuita ai comuni in qualità di prelievo autonomo e facoltativo. Tale delega non è stata esercitata nei termini e, quindi, è stata rinnovata con la legge n.191 del 1998.

L'introduzione dell'addizionale all'IRPEF, avvenuta con il d.lgs. n.360 del 1998, risponde da un lato all'indirizzo che dovrebbe ridistribuire il carico dei tributi tra lo Stato e le autonomie e dall'altro prevede in via facoltativa la possibilità per gli enti locali di inasprire il tributo con autonoma determinazione, stabilendo una quota aggiuntiva. In linea di principio, anche in vista della realizzazione del decentramento delle funzioni, il sistema di maggiore autonomia finanziaria degli enti locali dovrebbe non incidere sul prelievo complessivo di risorse.

Secondo il modello già previsto dalla legge n.59 del 1997, il finanziamento delle funzioni conferite agli enti locali dovrebbe avvenire in un primo momento attraverso un sistema di trasferimenti che dovranno assegnare alle regioni e agli enti locali le risorse già utilizzate per lo svolgimento delle funzioni da parte dello Stato, successivamente (dall'esercizio 2002) lo sviluppo

del sistema di compartecipazione alle imposte erariali sarà tale da operare una devoluzione diretta delle quote di gettito in modo tale da escludere per molti enti la necessità di trasferimenti.

Sino a tutto l'esercizio 2000, che segna il termine entro il quale si sarebbero dovuti adottare i decreti di trasferimento dei beni e delle risorse umane e strumentali a norma dell'art. 7 della legge n.59, si è progressivamente realizzato nelle linee generali un diverso assetto della composizione delle entrate degli enti locali con una più estesa incidenza delle entrate proprie; questo sistema, che si è successivamente adeguato alla riforma del 1997 con i trasferimenti di risorse e le compartecipazioni, si deve ora confrontare con le ulteriori esigenze di finanziamento che potranno derivare dall'attuazione della riforma del titolo V della parte II della Costituzione.

In prospettiva dovranno comunque essere messe a disposizione degli enti locali risorse sempre maggiori, specie quando troverà piena applicazione il sistema di riparto delle funzioni introdotto dalla legge costituzionale n.3 del 2001.

In questo quadro dovrà attuarsi una diversa distribuzione del carico tra tributi locali ed erariali che, accompagnandosi ad una corrispondente riduzione di altri cespiti fiscali, mantenga inalterata la pressione fiscale complessiva, mentre un ulteriore sviluppo della fiscalità locale nel segno dell'inasprimento della pressione complessiva non apparirebbe appropriato.

La devoluzione agli enti locali di quote di gettito di tributi erariali, operando la redistribuzione del gettito ottenuto tra centro e autonomie, non incide sulla natura del tributo e non ne prevede in linea di principio l'inasprimento.

Per consentire che le normative sulle entrate e sulle spese realizzino un'azione combinata, minimizzando l'impatto complessivo sul fronte delle entrate, anche il sistema dei trasferimenti necessiterà di una adeguata revisione.

# 2.1 Le innovazioni al sistema di finanziamento delle funzioni

E' da premettere che il sistema di trasferimento delle risorse stabilito dalla legge n.59 del 1997, in correlazione ad estesi conferimenti di funzioni agli enti locali, si è dimostrato complesso ed ha avuto compimento con l'emanazione dei D.P.C.M. di trasferimento. Dopo l'esercizio 2001 si è quindi prospettato un sistema di finanziamento delle funzioni degli enti locali ampliato in correlazione agli accresciuti oneri. Tuttavia, in prima applicazione dovrebbe verificarsi un aumento delle risorse trasferite, mentre il completamento del meccanismo per l'attribuzione di ulteriori finanziamenti è avvenuto dall'esercizio successivo con l'avvio di maggiori quote di compartecipazione.

Il finanziamento delle nuove funzioni deve assicurare la congruità delle risorse rispetto alle competenze, facendo riferimento alle somme che sono allocate nel bilancio dello Stato per il finanziamento di quelle stesse funzioni. L'art. 32 della legge n.448 del 1999 (finanziaria per il 2000) ha contemplato la possibilità che gli stanziamenti del bilancio dello Stato da conferire si dimostrino insufficienti allo svolgimento delle funzioni, disponendo che le somme eccedenti siano reperite tramite riduzione di finanziamenti conservati nel bilancio dello Stato e prevedendo un fondo di 65 miliardi da utilizzare in caso di sopraggiunte esigenze.

Nella stessa direzione si è posta la finanziaria successiva che ha autorizzato per il triennio 2001-2003 una ulteriore spesa complessiva di oltre 7.000 miliardi per il finanziamento delle funzioni trasferite alle regioni ed agli enti locali.

L'adozione dei D.P.C.M. di trasferimento delle risorse è avvenuta attraverso un procedimento di concertazione nella sede della Conferenza Stato-regioni e conferenza unificata che, quindi è sfociato nell'esame della commissione parlamentare bicamerale.

I trasferimenti di risorse hanno riguardato sia le regioni che gli enti locali e alcuni dei provvedimenti emessi concernono i criteri di riparto dei finanziamenti tra regioni ed enti locali; inoltre alcune erogazioni hanno carattere di una tantum ed altre sono a regime. Successivamente al 2001 si è prospettato, quindi, un quadro delle risorse degli enti locali sicuramente ampliato, cui ha fatto riscontro l'assunzione di una serie di nuovi compiti.

Con l'emanazione della riforma del titolo V della costituzione è stata data copertura costituzionale alle norme già poste in tema di decentramento autonomistico, che hanno modificato significativamente l'assetto dei pubblici poteri, ampliando la sfera delle