

Il sindacato di costituzionalità della legge di approvazione del rendiconto e la problematica individuazione del parametro del giudizio

di Davide De Grazia *

(in corso di pubblicazione in *“le Regioni”*, 2013)

1. La sentenza annotata è di sicuro interesse sotto una molteplicità di punti di vista, a partire da quello del suo oggetto. Lo scrutinio di costituzionalità, svolto dalla Consulta su ricorso del Governo, riguarda, infatti, la legge di approvazione del rendiconto del 2011 della regione Molise e, dunque, un atto che appartenente alla categoria, di risalente costruzione, delle *“leggi meramente formali”*.

Come noto, questa nozione individua quegli atti che la Costituzione esige che siano adottati con la forma della legge, pur se, eventualmente, ne difetti la *“sostanza”* (ovvero la posizione di nuove regole, anche se non necessariamente generali ed astratte), e ciò perché, proprio attraverso la previsione della *“forma”* della legge, si vuole assicurare che si realizzino appieno le garanzie ad essa collegate e consistenti nel coinvolgimento del Parlamento in chiave di controllo politico in determinati ambiti dell'attività del Governo (ad es. la ratifica dei trattati internazionali aventi un particolare contenuto o, come nel caso di specie, la gestione finanziaria).

Ora, se si può ritenere che, con la recente riforma dell'art. 81 della Costituzione ad opera della l. cost. n. 1/2012, la legge di bilancio abbia ormai definitivamente perduto il suo carattere di *“legge in senso meramente formale”*, e ciò in forza della abrogazione della disposizione che disponeva che *«con la legge di approvazione del bilancio non si possono stabilire nuovi tributi e nuove spese»* ⁽¹⁾, la natura *“meramente formale”* della legge di approvazione del rendiconto continua ad essere indiscutibile ⁽²⁾, dal momento che con essa il Parlamento (ma lo stesso può dirsi per gli organi consiliari delle Regioni) non fa altro che approvare il documento contabile presentato dal Governo che riepiloga i risultati dell'esercizio finanziario trascorso (esercitando, così, il controllo politico sulla gestione finanziaria posta in essere dall'esecutivo attraverso gli apparati amministrativi posti sotto la sua direzione).

Questa premessa di carattere generale appariva doverosa, anche al fine di evidenziare i non semplici problemi con cui la Corte costituzionale si è dovuta misurare nello scrutinio della legge approvativa del rendiconto della regione Molise, esercitando un sindacato che tende sempre più ad avvicinarsi, fino a rischiare di confondersi, al controllo di regolarità contabile.

2. Il giudizio scaturiva dal ricorso proposto dal Governo contro diverse previsioni della legge regionale di approvazione del rendiconto del 2011 e sorretto da argomentazioni tutte volte a dimostrare la violazione di una serie

¹ Deve, peraltro, osservarsi che la riconducibilità della legge di bilancio alla categoria delle leggi in senso meramente formale era già stata autorevolmente messa in discussione prima della riforma dell'art. 81: cfr. A. Brancasi, *L'ordinamento contabile*, Torino, 2005, p. 115 e ss.

² Cfr. R. Bin, G. Pitruzzella, *Le fonti del diritto*, Torino, 2012, II ed., p. 120 e ss.

di principi e di regole da ritenersi quali norme interposte ai fini dello scrutinio di legittimità costituzionale ⁽³⁾.

Di tutte le censure articolate dal Governo, la Corte costituzionale ne ritiene fondata una e dichiara inammissibili le altre, in quanto dedotte in termini tali da non consentire di individuare in maniera specifica il nesso tra i vizi denunciati e l'asserita violazione dei principi del coordinamento della finanza pubblica.

L'incostituzionalità viene dichiarata nei confronti dell'art. 7 della legge, ritenuto illegittimo in quanto riportante, tra i residui attivi, numerose partite, relative ad esercizi ormai decorsi, in relazione alle quali «*non fornisce alcuna giustificazione in ordine alla permanenza in bilancio*», con violazione del principio del previo accertamento dei residui attivi stabilito dall'art. 21 del d.lgs. n. 76/2000, disposizione ritenuta norma interposta rispetto al coordinamento della finanza pubblica di cui all'art. 117, c. 3, Cost.

Prima di giungere alla pronuncia di incostituzionalità, la Consulta compie una serie di considerazioni, sulla funzione della legge di approvazione del rendiconto e sulla sua sindacabilità, sulle quali vale la pena di soffermarsi brevemente.

3. Il rendiconto finanziario ⁽⁴⁾ viene definito dalla Corte come lo strumento per l'accertamento dei risultati della gestione dell'ente, i quali costituiscono «*la componente analitica dell'aggregato finanziario complessivo preso come punto di riferimento per il rispetto degli obblighi comunitari e nazionali*».

Secondo la Consulta, modalità non corrette di redazione del rendiconto finanziario possono costituire strumento di violazione degli obblighi inerenti al rispetto dei canoni della sana gestione finanziaria: in particolare, le «*norme finanziarie*» contenute nei rendiconti possono risultare in contrasto con i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica in quanto idonee a violare il rispetto dei limiti derivanti dall'ordinamento comunitario e dalla pertinente legislazione nazionale in materia oppure a non consentirne la verifica. L'affermazione richiede qualche considerazione.

La Consulta si riferisce al contenuto del rendiconto ricorrendo ad un'espressione («*norme finanziarie*») quanto meno infelice, in quanto

³ Più in particolare, il Governo aveva dedotto l'illegittimità costituzionale: dell'art. 2 della legge approvativa del rendiconto, che riportava, tra le entrate, l'avanzo di amministrazione presunto (ovvero quello indicato nel bilancio di previsione per l'anno 2011) in luogo di quello accertato nel rendiconto relativo al 2010; sempre dell'art. 2, nella parte in cui risultava omissa la nota informativa contenente l'indicazione degli oneri finanziari derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o con componente derivata; dell'art. 7, per i motivi poi ritenuti fondati dalla Consulta; dell'art. 9, nella parte in cui indicava quale fondo di cassa, di una somma superiore a quella risultante dal conto del tesoriere e dal rendiconto relativo al 2010; dell'allegato alla legge di approvazione del rendiconto dedicato alla situazione annuale dei fondi di garanzia, che non avrebbe riportato, oltre agli importi delle garanzie fideiussorie, ulteriori dati quali quelli concernenti la copertura finanziaria, il capitale garantito, la durata e la parte dell'obbligazione per la quale il fondo era stato costituito. Secondo il Governo, la presenza di detti vizi, pregiudicando la certezza delle risultanze gestionali, avrebbe determinato la violazione dei principi del coordinamento della finanza pubblica in relazione ai suoi parametri interposti costituiti dal d.lgs. n. 76/2000 e dalla l.r. n. 4/2002 (ordinamento contabile della regione Molise).

⁴ Sul rendiconto, V. Guccione, *Rendiconto (dir. amm.)*, voce in *Enc. dir.*, vol. XXXIX, Milano, 1988, p. 807 e ss.; S. Buscema, *Rendiconto generale dello Stato*, voce in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXVI, Roma, 1991; A. Bennati, *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, 1980, IX ed., p. 469 e ss.

suscettibile di generare equivoci che si riflettono sul parametro dello scrutinio di costituzionalità utilizzabile nei confronti della legge di approvazione del rendiconto.

Nella sentenza annotata, le “norme finanziarie” del rendiconto vengono ritenute, per un verso, (di per sé) «*idonee a violare il rispetto dei limiti derivanti dall’ordinamento comunitario e dalla pertinente legislazione nazionale in materia*» e, per altro verso, capaci di impedire la verifica del rispetto degli stessi limiti. In entrambe le ipotesi, secondo la Corte, il risultato è l’incostituzionalità per contrasto con principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica.

La prima delle due ipotesi fatte dalla Consulta parrebbe attribuire all’atto approvativo del rendiconto la capacità di stabilire misure (normative o provvedimenti) tali da incidere sulla gestione e determinare violazioni dei limiti di finanza pubblica.

Ma il rendiconto esaurisce la sua funzione nella rappresentazione dei dati della gestione finanziaria svolta nell’esercizio appena concluso e nella attestazione della loro veridicità, rendendo così definitivi i risultati della gestione.

Dunque, la violazione dei limiti di natura finanziaria derivanti dall’ordinamento comunitario e dalla pertinente legislazione nazionale è destinata, inevitabilmente, a riflettersi sui risultati e sulle grandezze rappresentati nel rendiconto, ma non è certo a quest’ultimo atto che può essere imputata la trasgressione di quei limiti, essendo essa la conseguenza della illegittimità della gestione che trova rappresentazione nel rendiconto.

Deve quindi ritenersi che, dei due scenari abbozzati dalla Corte, il secondo (ovvero quello che ipotizza una illegittimità dell’atto laddove il suo contenuto impedisca la verifica del rispetto dei limiti di finanza pubblica) appare più aderente all’essenza del rendiconto.

4. Quanto fin qui considerato consente di trarre alcune prime indicazioni in ordine alle caratteristiche ed al parametro del sindacato di costituzionalità esercitabile sul rendiconto.

Dalla circostanza che il rendiconto non svolge altre funzioni che attestare la veridicità dei dati della gestione consegue che le singole sue previsioni non possono essere qualificate “norme” in senso proprio. Il loro contenuto consiste nella “descrizione” della realtà contabile al fine di consentire il riscontro della sua veridicità, ovvero della sua coincidenza con i dati desumibili dagli atti della gestione.

Dunque, a differenza delle regole prescrittive, rispetto alle quali il sindacato di costituzionalità si sostanzia nello scrutinio della loro conformità rispetto ad altre regole (superiori) anch’esse di carattere prescrittivo, il giudizio sulle previsioni (della legge approvativa) del rendiconto non può che condurre alla dichiarazione della loro veridicità o falsità, ovvero della loro capacità o incapacità di rappresentare fedelmente la realtà che dovrebbero descrivere.

Tutto ciò si riflette sul modo in cui la legge approvativa del rendiconto può porsi in contrasto con la Costituzione tanto da giustificare la dichiarazione di illegittimità da parte della Consulta.

5. Come si è detto, la Corte costituzionale pone a fondamento della pronuncia di incostituzionalità del rendiconto della regione Molise il parametro

offerto dall'art. 117, c. 3, nella parte in cui attribuisce (*rectius*: attribuiva, nel testo sotto la cui vigenza si è svolta la vicenda dedotta in giudizio) alla potestà legislativa concorrente la "materia" della armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica. La illegittimità rispetto al parametro appena indicato viene dichiarata alla luce della norma interposta rinvenuta nell'art. 21, c. 1, d.lgs. n. 76/2000, che definisce i residui attivi come «*somme accertate e non rimosse*».

Il coordinamento della finanza pubblica (art. 117, c. 3. Cost.) era già stato ritenuto dalla Consulta, più che una "materia" in senso proprio, una competenza funzionale⁽⁵⁾, in quanto individuante specifiche finalità (la garanzia dell'equilibrio finanziario complessivo della Repubblica) ed attributivo al legislatore statale del compito di fissare i principi fondamentali del coordinamento in vista del conseguimento di quegli obiettivi.

Tutto ciò attraverso la previsione di una duplice tipologia di misure: da un lato, il coordinamento "finale", esercitato attraverso misure sostanziali finalizzate al raggiungimento dell'obiettivo dell'equilibrio finanziario della Repubblica (come ad es. la posizione di principi volti ad orientare le scelte finanziarie degli enti in vista del rispetto degli obblighi derivanti dal patto di stabilità); dall'altro lato, il coordinamento "strumentale", attuato mediante la posizione delle misure necessarie all'acquisizione ed alla elaborazione di elementi informativi (flussi finanziari delle pubbliche amministrazioni, costi delle relative attività) dagli enti che concorrono a formare l'aggregato delle pubbliche amministrazioni preso in considerazione al fine della verifica del rispetto del patto di stabilità, nonché dell'esercizio dei poteri di coordinamento⁽⁶⁾.

6. Ora, per tornare all'oggetto della sentenza annotata, una volta escluso che il rendiconto finanziario possa costituire direttamente ostacolo alla funzione di coordinamento finale, in quanto atto che, come si è visto, non può introdurre nuove misure incidenti sulla gestione finanziaria dell'ente, ci si deve domandare se alle stesse conclusioni può pervenirsi con riguardo al coordinamento strumentale.

Se quest'ultimo è definibile nei termini che si sono visti sopra, può nutrirsi qualche dubbio sulla linearità del ragionamento svolto dalla Corte nella sentenza annotata, laddove la stessa riconduce al parametro del coordinamento (strumentale) un profilo, quale è quello relativo al concetto di residuo attivo, che attiene, semmai, al problema della elaborazione di una tassonomia concettuale condivisa tra i diversi livelli di governo che concorrono a formare l'aggregato della pubblica amministrazione e che consenta di qualificare in termini univoci i fenomeni relativi alla gestione finanziaria.

In altri termini, la Corte, nel momento in cui si misura con il concetto di residuo attivo ai fini della sua corretta rappresentazione nel rendiconto, pone una questione che, più che con il coordinamento (strumentale) della finanza pubblica, sembra avere a che fare con l'armonizzazione dei bilanci pubblici, ovvero con un'esigenza che non può che essere considerata logicamente

⁵ Corte cost., 23 dicembre 2004, n. 414, in *Giur. cost.*, 2004, 6, p. 4417 e ss.

⁶ Corte cost., 26 gennaio 2004, n. 36, in *Giur. cost.*, 2004, 1, p. 497 e ss.; Id, 8 maggio 2007, n. 162, in *Giur. cost.*, 2007, 3, p. 1515 e ss.; Id, 17 maggio 2007, n. 169, *ivi*, p. 1602 e ss.; Id, 26 giugno 2007, n. 240, *ivi*, p. 2221 e ss.

pregiudiziale a qualsiasi intervento di coordinamento (finale o strumentale) finanziario.

Come noto, fino alla legge costituzionale n. 1 del 2012, la Consulta aveva sostenuto che l'art. 117, c. 3, Cost., nell'assegnare alla potestà legislativa concorrente l'«*armonizzazione dei bilanci pubblici*» e il «*coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*», facesse in realtà riferimento ad un'unica materia espressa in forma di endiadi ⁽⁷⁾.

Quindi, sebbene in astratto potesse porsi, già prima della recente riforma costituzionale, la questione della definizione del *proprium* di ciascuna delle due funzioni, essa perdeva di gran parte della sua rilevanza pratica giacché, anche in un caso come quello deciso con la sentenza qui annotata, il problema della corretta ricostruzione del concetto di residuo attivo ai fini del giudizio di costituzionalità del rendiconto poteva essere affrontato utilizzando come parametro il coordinamento della finanza pubblica inteso come funzione che, nella vecchia formulazione dell'art. 117, racchiudeva in sé anche quella di armonizzazione dei bilanci.

Si spiega così anche una certa promiscuità di concetti usata dal legislatore in materia: emblematicamente, proprio il decreto legislativo n. 118/2011, citato dalla Corte costituzionale nella sentenza annotata, intitolato «*Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi*», si apre stabilendo, all'art. 1, che «*le disposizioni recate dal presente decreto costituiscono principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'articolo 117, comma 3, della Costituzione*».

Questa impostazione non è più consentita dopo l'entrata in vigore della legge costituzionale n. 1/2012 (ed a partire dall'esercizio finanziario 2014), momento che segna la separazione della funzione di armonizzazione dei bilanci pubblici da quella di coordinamento della finanza pubblica e l'attribuzione della prima alla potestà legislativa esclusiva dello Stato.

7. Nel nuovo assetto costituzionale, dunque, spetterà al legislatore statale, nell'esercizio della sua potestà esclusiva in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, il compito di definire il quadro concettuale unitario dei fenomeni concernenti la gestione finanziaria degli enti che compongono l'aggregato della pubblica amministrazione, che costituirà il necessario antecedente logico per qualsiasi efficace intervento di coordinamento della finanza pubblica.

Di conseguenza, se una legge regionale di approvazione del rendiconto dovesse contenere l'indicazione, quali residui attivi, di poste che la legge di armonizzazione dei bilanci non consente di qualificare come tali, il rendiconto potrà essere ritenuto incostituzionale per violazione dell'art. 117, c. 2, lett. e), Cost.

Una conclusione come quella appena proposta, però, non è di grande utilità nel commento alla sentenza n. 138/2013 della Corte costituzionale, per lo meno nella misura in cui si ritenga che essa riduce il problema ad una questione di diritto positivo, peraltro da risolversi utilizzando disposizioni vigenti (o che addirittura vedranno la luce) solo a partire dal 2014.

Anche le disposizioni contenute nel d.lgs. n. 118/2011 e nel d.P.C.M. del 28 dicembre 2011, richiamate dalla Consulta per corroborare le sue

⁷ Cfr. Corte cost., 16 gennaio 2004, n. 17, in *Giur. cost.*, 2004, 1, p. 312 e ss.

conclusioni in quanto indicative delle più recenti evoluzioni legislative in materia, non appaiono utilmente invocabili ai fini della soluzione del caso del consuntivo della regione Molise.

Dette disposizioni prevedono che a fronte dell'accertamento dei crediti di più problematica esazione deve essere effettuato un accantonamento in un fondo di svalutazione dei crediti, la cui consistenza complessiva è calcolata applicando all'ammontare dei residui attivi la media dell'incidenza degli accertamenti non riscossi sui ruoli o sugli altri strumenti coattivi negli ultimi cinque esercizi.

La scarsa utilità delle disposizioni appena richiamate ai fini del giudizio sul rendiconto del Molise discende, oltre che dalla circostanza che esse non sono applicabili, *ratione temporis*, alla fattispecie decisa, anche dall'osservazione che il meccanismo precauzionale dalle stesse previsto opera, come meglio si dirà, sulle grandezze complessive e, dunque, non incidendo sul singolo fatto gestionale, non è di alcun rilievo, in termini di armonizzazione, ai fini della definizione del concetto di residuo attivo.

8. Dunque, impostata la questione nei termini sopra indicati, l'illegittimità costituzionale del rendiconto della regione Molise avrebbe potuto essere dichiarata censurando un uso del concetto di residuo attivo non conforme a quello deducibile dai "principi fondamentali" (stante la riconducibilità *ratione temporis* della materia alla potestà concorrente) in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici.

In effetti, gran parte del ragionamento della Corte costituzionale ruota intorno al concetto di residuo attivo quale desumibile dall'art. 21, c. 1, d.lgs. n. 76/2000, che, secondo la Consulta, codificherebbe il principio, inerente alla certezza ed alla attendibilità che devono caratterizzare le risultanze della gestione economica e finanziaria, della previa dimostrazione analitica dei crediti iscrivibili nelle partite dei residui attivi e computabili ai fini dell'avanzo d'amministrazione.

Sennonché, la sola disposizione appena richiamata pare insufficiente a giustificare le conclusioni cui perviene la Consulta.

La disposizione appena richiamata, infatti, si limita a definire i residui attivi come «*le somme accertate e non riscosse e versate entro il termine dell'esercizio*» e non pone in capo all'amministrazione il dovere di verificare, di anno in anno, le condizioni per il mantenimento dei residui provenienti dai passati esercizi finanziari.

Definendo i residui attivi come le somme accertate e non riscosse, la disposizione evoca, infatti, la stessa nozione di accertamento contenuta nell'art. 179 del TUEL, che la descrive come «*la prima fase di gestione dell'entrata mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare, nonché fissata la relativa scadenza*» e, dunque, come l'atto contabile che corrisponde, sul piano sostanziale, alla genesi dell'obbligazione attiva dell'amministrazione.

9. Una possibile chiave per risolvere il problema potrebbe essere quella di (ri)partire dalla considerazione del carattere descrittivo e non prescrittivo del rendiconto, dal quale discende, come si è visto, che lo scrutinio sulle sue previsioni non può condurre ad altro che all'accertamento

della loro veridicità o falsità.

Il sindacato della Corte costituzionale su dette previsioni potrebbe, così, giustificarsi in relazione all'esigenza di garantire il rispetto dei principi in materia di gestione della finanza pubblica esplicitamente o implicitamente desumibili dalla Costituzione (e dunque, ad es. dal concetto stesso di rendiconto consuntivo di cui all'art. 81 Cost.) che potrebbero essere vulnerati dalla approvazione di un rendiconto non veridico.

Che da un fatto (e dalla sua veridica rappresentazione) possa derivare un condizionamento alle scelte del legislatore, fino addirittura a scaturirne l'incostituzionalità, non dovrebbe considerarsi una novità.

In diverse recenti pronunzie, la Corte costituzionale ha avuto modo di affermare l'incostituzionalità di protocolli medici normativamente imposti dal legislatore senza tenere nella minima considerazione la disponibilità di soluzioni terapeutiche alternative concretamente percorribili offerte dall'evoluzione della scienza medica e della sperimentazione ⁽⁸⁾. In questi casi, la Corte ha ritenuto rilevante, in chiave di limitazione dell'ambito della discrezionalità del legislatore, un fatto tecnicamente complesso (la disponibilità di soluzioni alternative offerte dalla scienza) e, pertanto, rimesso all'autonoma e responsabile valutazione del medico.

A maggior ragione, qualora (come nel caso del rendiconto) il contenuto tipico dell'atto da adottarsi con la forma della legge sia la rappresentazione della realtà, il legislatore dovrebbe essere ritenuto vincolato alla fedele rappresentazione della stessa, con la conseguenza che, in caso di inveridicità della rappresentazione tale da determinare un pregiudizio per principi costituzionali, la Corte ben potrebbe dichiarare l'incostituzionalità dell'atto.

10. Uno dei principi che vengono certamente in rilievo, per quanto qui di interesse, è il principio di veridicità del bilancio, a lungo positivamente affermato solo per gli enti locali (art. 162, c. 1, TUEL) ed oggi espressamente esteso anche alle Regioni (all. 1 del d.lgs. n. 118/2011) ma che può certamente essere ritenuto coesistente ai concetti stessi di bilancio e rendiconto ricavabili dalla Costituzione e, quindi, applicabile a tutte le amministrazioni pubbliche.

Secondo il principio di veridicità, perché il bilancio possa svolgere adeguatamente le sue funzioni, le sue previsioni devono essere sufficientemente attendibili. Ciò significa, per quanto riguarda le entrate, che il principio in parola esige la corrispondenza, pur se in termini previsionali, delle somme iscritte all'effettivo importo delle obbligazioni attive dell'ente.

Infatti, la violazione del principio determinata dalla rappresentazione non veridica delle previsioni di entrata (e di spesa), oltre a vanificare il controllo politico dell'assemblea sulla gestione finanziaria dell'esecutivo, può alterare, anche significativamente, il quadro della situazione finanziaria dell'intero aggregato della pubblica amministrazione, rendendo inattendibili (come insegnano le vicende che hanno interessato la Grecia) i dati relativi alla situazione dell'intero Paese ed alla sua capacità di rispettare i vincoli derivanti dal patto di stabilità e di crescita e pregiudicando, così, l'esercizio della funzione di coordinamento (dal momento che le misure adottate saranno

⁸ Si vedano le sentenze della Corte costituzionale in materia di trattamenti terapeutici e di fecondazione assistita: 26 giugno 2002, n. 282, in *Le Regioni*, 2002, p. 1444 e ss.; 14 novembre 2003, n. 338, in *Giur. cost.*, 2003, 6, p. 3547 e ss.; 8 maggio 2009, n. 151, in *Giur. cost.*, 2009, 3, p. 1656 e ss.

elaborate sulla base di informazioni inattendibili in quanto fondate su rappresentazioni contabili non veridiche).

11. Ma, se la funzione del principio di veridicità è quella sopra sintetizzata, la sua violazione può derivare, oltre che dalle previsioni del bilancio preventivo, anche dal contenuto del rendiconto consuntivo.

Peraltro, in quest'ultimo caso la violazione non può provenire dalla approvazione di un rendiconto che (veridicamente) rappresenti l'eventuale illegittimità della gestione, ma solo dalla falsa (ovvero non veridica) rappresentazione dei dati della gestione. Si deve, anzi, ritenere che, qualora l'esecutivo avesse posto in essere una gestione finanziaria in spregio alle regole di finanza pubblica derivanti dall'ordinamento europeo e dalla pertinente legislazione nazionale, il rendiconto non potrebbe fare altro che rappresentare fedelmente i risultati di tale illegittima gestione (⁹).

La presentazione di un rendiconto che, veridicamente, rappresentasse la illegittimità della gestione, infatti, dovrebbe essere considerato un passaggio indispensabile, per un verso, per l'attivazione della responsabilità politica dell'esecutivo nei confronti dell'assemblea e, per altro verso, per la constatazione della situazione finanziaria dell'ente e, di conseguenza, dell'intero aggregato delle pubbliche amministrazioni, al fine della necessaria adozione delle misure indispensabili per assicurare il rispetto dei vincoli europei.

Tutto ciò impone di interrogarsi su cosa si debba intendere per "veridicità" e "falsità" dei dati contenuti nel rendiconto finanziario.

Se le funzioni del rendiconto sono, essenzialmente, quella di permettere il controllo politico dell'assemblea sulla gestione svolta dall'esecutivo e di rappresentare la situazione finanziaria dell'ente al fine di verificare il rispetto dei limiti di finanza pubblica, ne consegue che la realtà che deve trovare veridica rappresentazione nell'atto è, sì, quella desumibile dalle scritture contabili, ma a condizione che esse rispecchino fedelmente la gestione. Eventuali incongruenze tra i dati contenuti nelle scritture e l'attività gestionale devono dunque essere eliminate in sede di elaborazione del rendiconto e dei suoi allegati.

12. Nella definizione della realtà gestionale che deve trovare veridica rappresentazione nel rendiconto assume specifico rilievo, per quanto qui di più vicino interesse, la considerazione da riservarsi ai residui attivi, ovvero a quelle somme corrispondenti ai crediti contratti dall'amministrazione a fronte dei quali sia mancata, in tutto o in parte, l'effettiva riscossione nell'esercizio di competenza.

In relazione a poste come quelle adesso in discorso, atteso il diverso grado di realizzabilità che connota i diversi crediti dell'amministrazione, il rendiconto pare svolgere una funzione ulteriore rispetto a quelle che si sono sopra ricordate, e che potrebbe definirsi previsionale-precauzionale.

Certamente ispirata a quest'ultima esigenza è la disciplina che si è visto essere contenuta nel d.lgs. n. 118/2011 e nel d.P.C.M. del 28 dicembre 2011, che stabiliscono che, a fronte dell'accertamento dei crediti di più problematica esazione, l'amministrazione deve procedere ad un accantonamento in un fondo di svalutazione dei crediti, la cui complessiva

⁹ A. Brancasi, *L'ordinamento contabile*, cit., p. 435 e ss.

consistenza è determinata applicando all'ammontare dei residui attivi un coefficiente legato all'entità degli accertamenti non riscossi negli ultimi cinque esercizi.

Si tratta di un meccanismo precauzionale che, però, non appare di significativa utilità nella soluzione del problema dello scrutinio di costituzionalità della legge approvativa del rendiconto, giacché, come si è già messo in evidenza, esso opera su grandezze complessive e non influisce direttamente sul concetto di residuo attivo e sui limiti al mantenimento di detti residui in bilancio.

Di maggiore interesse rispetto al discorso fin qui condotto e di più immediata rispondenza alla preoccupazione di fondo espressa dalla Consulta nella sentenza annotata appare, invece, un'altra disposizione, che impone all'amministrazione di procedere, anche negli esercizi successivi alla nascita del rapporto obbligatorio, alla verifica della "sopravvivenza" dell'obbligazione attiva e della effettiva esigibilità delle somme già accertate nei precedenti anni finanziari e, dunque, dei presupposti del mantenimento della posta attiva nel bilancio.

Si tratta della regola del "riaccertamento" dei residui attivi, positivamente stabilita per gli enti locali dall'art. 228, c. 4, TUEL (ma estesa, anche se al momento solo in via sperimentale, alle Regioni dal d.P.C.M. 28 dicembre 2011), secondo cui *«prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi l'ente locale provvede all'operazione di riaccertamento degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto od in parte dei residui»*.

Analoga regola è posta nei confronti dello Stato dagli artt. 263 e ss. del regolamento di contabilità (r.d. n. 827/1924), che impone la "classificazione" dei crediti *«per entrate che non si siano potute riscuotere entro l'esercizio in cui furono accertate»* (ovvero dei residui attivi) a seconda del grado di prevedibile realizzabilità degli stessi, fino a prevedere che i crediti *«riconosciuti assolutamente inesigibili»* devono essere eliminati dalle scritture e non possono essere compresi nel rendiconto generale consuntivo ⁽¹⁰⁾.

L'utilità di regole siffatte, ai fini della soluzione delle questioni affrontate dalla Consulta, si coglie considerando che per loro tramite la funzione previsionale e precauzionale di cui si è parlato rimane "assorbita" nella funzione tassonomica: nel concorrere alla definizione del concetto di residuo attivo (mediante la previsione del necessario riaccertamento), esse realizzano anche l'obiettivo di rendere la rappresentazione contenuta nel rendiconto più aderente al prevedibile grado di realizzabilità dei crediti di cui è titolare l'amministrazione.

Regole così definite sono le uniche in grado di garantire la tendenziale realizzazione del principio di veridicità del bilancio e del rendiconto; esse concorrono, inoltre, a definire, per quanto riguarda la nozione di residuo attivo, quel sostrato concettuale necessario al corretto ed efficace esercizio della funzione di armonizzazione dei bilanci pubblici di cui alla "nuova" potestà legislativa di cui all'art. 117, c. 2, lett. e), Cost.

Si configura, così, il parametro per lo scrutinio di costituzionalità della legge approvativa del rendiconto: un consuntivo che, come quello della regione Molise, rappresentasse residui attivi provenienti da gestioni precedenti (se non, addirittura, *«di antica genesi»*) in mancanza la verifica

¹⁰ Cfr. A. Bennati, *Manuale di contabilità di Stato*, cit., p. 379 e ss.

delle ragioni del mantenimento tra le poste attive del bilancio, dovrebbe ritenersi censurabile non già per contrasto con i principi del coordinamento della finanza pubblica, bensì per la sua contrarietà con il concetto di residuo così come definito dalla legge (di armonizzazione) in vista della realizzazione del principio di veridicità del rendiconto, con conseguente violazione dell'81, c. 1 (nel vecchio testo, oggi c. 4), e dell'art. 117, c. 3 (oggi c. 2, lett. e)), Cost.

Un giudizio di questo tipo, peraltro, richiederebbe che la Corte potesse svolgere uno scrutinio della legge di approvazione verificando la coerenza del rendiconto rispetto ai documenti relativi alla gestione, e ciò al fine di apprezzare la legittimità della legge approvativa in riferimento al compimento dell'effettivo riaccertamento delle condizioni del mantenimento dei crediti tra i residui attivi.

In questo senso potrebbe, forse, interpretarsi il problematico riferimento contenuto nella sentenza annotata alla necessità di una «*giustificazione in ordine alla permanenza in bilancio*», che sembrerebbe rievocare l'idea della distinzione tra rendiconto come atto amministrativo, necessitante di motivazione, da un lato, e relativa legge approvativa, dall'altro.

* Avvocato - Dottore di ricerca in Diritto pubblico – Diritto urbanistico e dell'ambiente nell'Università di Firenze