

Trasparenza e veridicità dei bilanci: l'annullamento del rendiconto oggetto di manipolazioni contabili

di Chiara Bergonzini *
(3 aprile 2018)

(in corso di pubblicazione in *“le Regioni”*, 2018)

1. Il caso: l'impugnazione della legge di assestamento 2016 della Liguria e il calcolo del risultato di amministrazione

La sentenza in commento si inserisce nel filone giurisprudenziale, di recente molto vivace¹, con cui la Corte costituzionale si trova a dirimere il contenzioso tra Stato e Regioni in merito ai criteri per il conseguimento dell'equilibrio di bilancio di cui alla legge costituzionale n. 1/2012², da un lato, e alla necessaria (perché propedeutica) armonizzazione dei sistemi contabili di cui al d. lgs. n. 118/2011³, dall'altro.

Tale filone giurisprudenziale – inaugurato dalla Corte ancor prima dell'entrata in vigore della revisione costituzionale del 2012⁴ – appare caratterizzato da questioni che, dietro contese sull'applicazione di regole contabili (nel caso in esame, il calcolo del risultato di amministrazione relativo all'esercizio finanziario precedente: art. 42, d. lgs. n. 118 del 2011), attengono a profili cruciali del rapporto tra Stato e autonomie e richiedono quindi, per essere decise, una sistemazione complessiva e costituzionalmente orientata del nuovo sistema di contabilità. Operazione non semplice, perché il *corpus* normativo coinvolto, già in partenza ad altissimo tasso di tecnicità, è stato oggetto di diverse modifiche⁵ e prevede tra l'altro una disciplina transitoria⁶.

È questo il caso della sentenza n. 274 del 2017, che in estrema sintesi vedeva fronteggiarsi due opposte interpretazioni dell'art. 42 del d.lgs. 118 del 2011, e in

1 Per citare solo le ultime decisioni, v. sentt. n. 89, 235, 237, 247 e 252 del 2017 e n. 49/2018. Per uno sguardo d'insieme particolarmente autorevole, v. A. CAROSI, *La Corte costituzionale tra autonomie territoriali, coordinamento finanziario e garanzia dei diritti*, in *Rivista AIC*, 2017, n. 4.

2 Come attuata dalla legge rinforzata n. 243 del 2012, che contiene un Capo IV intitolato “Equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali e concorso dei medesimi enti alla sostenibilità del debito pubblico”, la cui applicazione era *ab origine* prevista, date le prevedibili difficoltà di implementazione, al 1° gennaio 2016.

3 Di «necessario antecedente logico per qualsiasi efficace intervento di coordinamento della finanza pubblica» ragionava, commentando la sentenza n. 138/2013, D. DE GRAZIA, *Il sindacato di costituzionalità della legge di approvazione del rendiconto e la problematica individuazione del parametro di giudizio*, in questa *Rivista*, n. 5-6/2013, 1105 ss.. Sul richiamo da parte della giurisprudenza costituzionale ai principi contabili generali e applicati enunciati dal d.lgs. 118 del 2011 (art. 3 e Allegato 1), v. L. MERCATI, *L'equilibrio di bilancio tra principi contabili e norme tecniche* (nota a C. cost. n. 89/2017), in *Giur. cost.* 2017, 889 ss., spec. 892-894.

4 Il riferimento è alla sent. n. 70 del 2012, su cui v. G. RIVOCCHI, *Il difetto di copertura di una legge regionale di bilancio: la Corte accelera sul cd. pareggio*, in *Giur. cost.*, 2012, 2335 ss.

5 Principalmente ad opera del d. lgs. n. 126 del 10 agosto 2014 (*Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42*).

6 Alla cui «particolare interpretazione» da parte della Regione Liguria è riconducibile, secondo la Corte, la questione sollevata dal ricorso statale: v. p.to 3 *Diritto*.

particolare dei criteri per il calcolo del risultato di amministrazione, cioè uno degli elementi che concorrono a determinare l'obiettivo di bilancio degli enti territoriali⁷.

La disposizione contabile è decisamente analitica⁸, ma ai fini di queste riflessioni è sufficiente richiamare una delle norme principali, enucleata dalla stessa Corte costituzionale, che sottolinea come la nuova disciplina preveda una «separata evidenza per le quote vincolate e accantonate», dato che si tratta di «risorse che non possono essere assolutamente distratte per essere diversamente impiegate», con conseguente «indisponibilità delle corrispondenti forme di finanziamento»⁹. La decisione in commento nasce infatti dal ricorso statale avverso una disposizione della legge della Regione Liguria di assestamento al bilancio 2016 (l'art. 6 della l. reg. n. 26 del 2016), che utilizzava una quota libera dell'avanzo di amministrazione 2015 a copertura di un incremento del Fondo crediti di dubbia esigibilità (inserito nel bilancio 2016). Quest'ultimo è un fondo vincolato alla copertura di voci di entrata che, pur essendo giuridicamente perfezionate, risultano difficilmente esigibili sul piano pratico, creato per «assicurare appropriate garanzie – sotto il profilo della prudenza – al perseguimento e alla salvaguardia degli equilibri di bilancio»¹⁰.

Ora, al di là delle definizioni contabili, è di tutta evidenza che per poter stanziare una determinata somma a copertura di un fondo di garanzia (o “fondo rischi”) è innanzitutto necessario che tale somma *sia giuridicamente esistente* – cioè che il risultato di amministrazione sia positivo: il cd. avanzo – e *sia utilizzabile*, dando luogo alla cd. quota libera¹¹.

Ed è esattamente qui che si appunta la contestazione dello Stato, secondo il quale la Regione *non aveva alcun avanzo di amministrazione da destinare*, perché il risultato di amministrazione del 2015, se correttamente calcolato, sarebbe stato *negativo*¹². La quota libera destinata dalla Regione all'incremento del Fondo crediti di dubbia esigibilità sarebbe stata, infatti, «fittiziamente creata e contabilmente ricavata per detrazione dal maggior importo [...] indicato quale disavanzo da mutuo autorizzato e non contratto». In pratica, un vero e proprio artificio contabile, che trattava come positiva la differenza tra due voci negative del bilancio (nella fattispecie, il Fondo anticipazioni di liquidità e il complesso dei mutui autorizzati e non contratti), contabilizzandola appunto come “quota libera di avanzo”: «il reperimento di risorse da destinare all'incremento del fondi crediti di dubbia esigibilità sarebbe stato realizzato non già mediante l'impiego di fondi liberi e disponibili, bensì attraverso lo storno di risorse già destinate ad altri fini, come il rimborso di mutui»¹³.

7 D. lgs. n. 118/2011, art. 40, co. 1: «per ciascuno degli esercizi in cui è articolato, il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario di competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione, garantendo un fondo di cassa finale non negativo. [...]».

8 L'art. 42 del d. lgs. n. 118/2011 (introdotto dal d. lgs. n. 126 del 2014) è composto di 15 commi, che si occupano di definire il risultato di amministrazione (co. 1), i diversi tipi di fondi in esso conteggiati (co. 3 e 4), le nozioni e i possibili usi delle quote vincolate del risultato (co. 5) e delle quote libere (co. 6 e 7), per poi proseguire con una serie di ipotesi specifiche di contabilizzazione delle grandezze appena citate (co. 8-11) e con la disciplina dell'eventuale risultato negativo di amministrazione, cioè il disavanzo (co. 12-15).

9 Sent. n. 274/2017, p.to 3 *Diritto*.

10 Corte cost., sent. n. 274/2017, p.to 3 del Considerato in diritto. Nel medesimo passaggio, la Corte sottolinea che l'introduzione di fondi di questo tipo non scalfisce, ma semmai raffina la «natura “mista”, finanziaria e giuridica, delle componenti del risultato di amministrazione», messa a valore sin dalla già citata sent. n. 70/2012.

11 Cfr. i co. 6 e 7 dell'art. 42, d. lgs. n. 118/2011, che indicano un una serie di possibili utilizzi della quota libera dell'avanzo di amministrazione «in ordine di priorità».

12 Sent. n. 274/2017, p.to 1 *Diritto*.

La difesa della Regione era invece imperniata sulla natura speciale delle citate voci del bilancio, definite come «disavanzi autorizzati per legge»¹⁴ e pertanto da considerare “a parte” nel calcolare il risultato di amministrazione; posta tale premessa, la somma di queste voci sarebbe stata superiore al risultato negativo di amministrazione, e quindi la differenza sarebbe stata liberamente impiegabile come “parte disponibile”.

La Corte costituzionale decide agevolmente il problema contabile alla base della questione, avallando la ricostruzione statale e rilevando che «i calcoli prodotti dalla Regione appaiono un *errato rimaneggiamento di grandezze negative*, le quali sono completamente diverse dalle componenti previste dalla richiamata disposizione [art. 42 del d. lgs. n. 118/2011] per il calcolo del risultato di amministrazione»¹⁵. In sostanza, «tutte le operazioni contabili proposte dalla Regione scontano *l'evidente errore di considerare quali componenti attive* del risultato di amministrazione *due voci*, il Fondo anticipazioni di liquidità e il complesso dei mutui autorizzati e non contratti per investimenti che, invece, ineriscono a *profili debitori* o addirittura si concretano in *cespiti inesistenti*».

2. Dal problema contabile ai principi costituzionali: la sentenza n. 274 del 2017 come *leading case*?

Il trucco insomma c'era, e per la verità era già stato scoperto: come evidenziato nella motivazione, infatti, la Regione Liguria era stata richiamata in diverse occasioni, dalla competente Sezione regionale della Corte dei conti, al rispetto delle regole per la redazione del rendiconto. Da questa prospettiva, sembra anzi che la sentenza in esame – che riporta analiticamente i precedenti della giurisdizione contabile¹⁶ – si ponga come una sorta di definitiva presa d'atto della impermeabilità della Regione agli ammonimenti ricevuti. Il che concorrerebbe anche a spiegare la perentorietà ed estensione del dispositivo, con cui la Corte accoglie il ricorso statale non solo in relazione alla disposizione impugnata, ma arrivando a dichiarare l'illegittimità consequenziale dell'*intera* legge regionale di approvazione del rendiconto 2015 (l. reg. Liguria n. 20 del 2016).

Nonostante la scarsa risonanza (anche mediatica) ricevuta, una simile decisione rappresenta uno spartiacque della giurisprudenza sul tema, pressoché privo di precedenti¹⁷ ma rapidamente seguito da un'altra di tenore simile (la n. 49/2018, su cui v. *infra*, par. 3); per quanto sia forse ancora prematuro trarne specifiche conclusioni, l'impressione è che potrebbe trattarsi di un *leading case*. Prima di approfondire questo

13 P. to 1.1 *Diritto*.

14 Sent. n. 274/2017, p.to 3 *Fatto*.

15 p.to 4 *Diritto*, da cui anche la citazione che segue immediatamente nel testo (corsivi non testuali).

16 Al p.to 4.4. del *Diritto* la Corte costituzionale sottolinea infatti che la sezione di controllo per la Liguria della Corte dei conti non aveva validato alcune poste di bilancio «già in sede di parifica del rendiconto 2015» («senza che la successiva legge di approvazione del rendiconto ne avesse preso atto ai fini della rideterminazione del risultato di amministrazione») e che «ulteriore sintomo dell'illegittima contabilizzazione della posta relativa al “debito autorizzato e non contratto”» emergeva anche dalla relazione allegata al giudizio di parifica dell'anno successivo.

17 L'unico precedente di annullamento di un'intera legge di approvazione di un rendiconto regionale che è stato possibile ritrovare risale al 1972 (sent. n. 36), con cui è stata dichiarata illegittima la legge regionale piemontese riferita al rendiconto finanziario anno 1970. Gli ultimi due capoversi della motivazione spiegano la decisione: «La funzione del rendiconto si identifica nella esigenza di garantire la destinazione ai fini pubblici dei mezzi finanziari indicati nei bilanci di previsione; ed è per tale motivo che anche il rendiconto deve seguire la stessa classificazione delle entrate e delle spese disposta per quelli. Il documento approvato dalla legge impugnata, non articolato su una siffatta classificazione, ma esaurentesi in un sommario conto di cassa ed un conto amministrativo, non risponde alle esigenze di cui innanzi».

aspetto, è perciò quanto mai necessario illustrarne la base argomentativa, strutturata fondamentalmente in due passaggi, collocati uno all'inizio e uno alla fine del *Considerato in diritto*: l'individuazione della dimensione costituzionale della questione e la verifica del rispetto del principio di veridicità e trasparenza delle scritture contabili.

2.1. La “clausola generale” dell’equilibrio di bilancio ex art. 81 Cost. e i suoi corollari: i principi di continuità e di trasparenza delle scritture contabili

Il passaggio logico-giuridico dal problema contabile al principio costituzionale è costruito dalla Corte ribadendo la propria giurisprudenza, secondo cui «copertura economica delle spese ed equilibrio di bilancio sono due facce della stessa medaglia, dal momento che l’equilibrio presuppone che ogni intervento programmato sia sorretto dalla previa individuazione delle pertinenti risorse» (sent. n. 184/2016). Nel sindacato di costituzionalità, quindi, «copertura finanziaria ed equilibrio integrano “una clausola generale in grado di operare pure in assenza di norme interposte quando l’antinomia coinvolga direttamente il precetto costituzionale” (sent. 192 del 2012)»¹⁸. La violazione dell’obbligo di copertura sarebbe di per sé sufficiente a giustificare la dichiarazione di illegittimità; ma la Corte prosegue nell’«analitico esame delle eccezioni poste della convenuta»¹⁹, chiarendo così la portata e le ricadute concrete dei corollari della “clausola generale”, già enucleati in precedenza e che nella sentenza in commento vengono – finalmente – messi a sistema.

Il riferimento è, innanzitutto, al principio di continuità degli esercizi finanziari, «per effetto del quale ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi»²⁰. Si tratta della declinazione dell’equilibrio di bilancio inteso «nella sua prospettiva dinamica» (o tendenziale), consistente nella «continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche». L’operatività di tale principio in un’ottica pluriennale rende inaccettabili le scritture contabili infedeli, per l’effetto domino che esse producono sugli esercizi successivi, e quindi, in definitiva, per il pregiudizio irrimediabile che esse finiscono per recare a ogni tentativo di risanamento²¹. È su questa base che viene respinta, inoltre, l’eccezione regionale secondo cui l’approvazione del rendiconto 2015 avrebbe “consolidato” il risultato di amministrazione: la Corte rileva infatti che «una situazione così matematicamente anomala non potrebbe comunque costituire un fermo punto di partenza degli esercizi successivi»²².

Il secondo corollario del generale principio di equilibrio ex art. 81 Cost. – che nel caso in esame diventa dirimente ai fini dell’estensione in via consequenziale della dichiarazione di illegittimità – è il principio di «trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge»²³.

18 P. to 3 del *Diritto*, ultimo capoverso.

19 Sviluppato nei p.ti 4.1-4.4 del *Diritto*.

20 Sent. n. 266/2013, da cui anche la citazione che segue immediatamente nel testo.

21 Questa conclusione era stata anticipata dalla Corte con la sent. n. 89/2017 – anch’essa originata da un uso improprio dell’avanzo di amministrazione, denunciato dalla Corte dei conti – che aveva dichiarato l’illegittimità di diverse disposizioni della legge di bilancio per il 2013 della Regione Abruzzo.

22 Per un’argomentazione più analitica del rapporto tra i due documenti di bilancio (rendiconto e assestamento), utilizzata a supporto della richiesta di illegittimità consequenziale avanzata dall’Avvocatura dello Stato, v. p.to 1.1. del *Ritenuto in fatto*, penultimo capoverso.

23 P. to 4.4. *Diritto*, da cui anche le citazioni immediatamente successive nel paragrafo.

L'occasione per ribadirlo²⁴ è offerta da un'altra eccezione sollevata dalla Liguria, che lamentava «la complessità e l'articolazione degli allegati dai quali deriverebbe il calcolo contestato» dal ricorso statale. La Corte, pur concordando sulla difficoltà delle regole in materia di redazione dei bilanci degli enti territoriali (che – afferma – sono caratterizzate da «un alto grado di analiticità e, talvolta, da un rilevante deficit di chiarezza»), non solo non considera convincente l'eccezione regionale, ma anzi rovescia il ragionamento, concludendo che è proprio l'inosservanza del principio di trasparenza a rendere illegittima l'intera legge della Liguria di approvazione del rendiconto 2015, la quale «presenta una struttura normativamente e logicamente incongrua».

La parte centrale della motivazione – sulla quale non è possibile soffermarsi in questa sede, ma che merita almeno una menzione – si occupa di argomentare analiticamente le conclusioni in merito alla natura delle poste di bilancio oggetto di contesa, spiegando perché non possono essere considerate legittime fonti di copertura, e fornendo perciò – seppur *a contrario* – indicazioni molto precise sulla corretta tecnica di contabilizzazione²⁵. Particolarmente interessanti risultano, in questa prospettiva, sia la ricostruzione dell'istituto dei “mutui autorizzati ma non contratti”, definito come una «peculiarità originata da un'eccentrica prassi della gestione finanziaria delle regioni»²⁶, sia l'ennesima precisazione del «carattere neutrale rispetto alla capacità di spesa dell'ente»²⁷ del Fondo anticipazioni di liquidità, creato a partire dal 2013 (con il d.l. n. 35, il cd. “Sblocca-debiti”) per consentire agli enti territoriali di iniziare almeno a intaccare l'enorme stock di debiti pregressi accumulato nei confronti dei fornitori privati di beni e servizi²⁸.

3. Quali effetti? Il contesto e il “seguito”.

Quanto alle conseguenze, la Corte si preoccupa innanzitutto di chiarire che la declaratoria di illegittimità della disposizione impugnata (l'art. 6 della legge regionale di assestamento per il 2016), pur non producendo «effetti invalidanti sul Fondo crediti di dubbia esigibilità»²⁹, impone comunque che esso sia «alimentato attraverso risorse alternative». In pratica, la Regione Liguria dovrà adottare le «appropriate variazioni del bilancio di previsione, in ordine alla cui concreta configurazione permane la discrezionalità

24 Espresamente definito nella sentenza n. 89 del 2017, al p.to 8 del *Diritto* (e ripreso quasi testualmente nella sent. n. 247 dello stesso anno), il principio di veridicità e trasparenza dei documenti contabili era infatti già chiaramente presente nelle motivazioni delle sentt. n. 184/2016, 266/2013, 250/2013.

25 In questo modo, la Corte da un lato sembra farsi carico, almeno in parte, dell'oggettiva difficoltà interpretativa e applicativa delle regole contabili, poco sopra accennata; dall'altro, prosegue una faticosissima opera di cesello su temi che francamente stupisce trovare nella decisione di un giudice costituzionale. Si tratta di un trend relativamente recente – già intuito da D. DE GRAZIA, cit., 1106 – che tuttavia pare conseguenza inevitabile del ruolo assegnato nel nuovo sistema costituzionale ai principi in materia di armonizzazione dei bilanci.

26 P.to 4.2.1. *Diritto*.

27 P.to 4.3. *Diritto*. In tema di (s)corretto utilizzo, da parte delle Regioni, del Fondo anticipazioni di liquidità, cfr. almeno Corte cost., sent. n. 181/2015, su cui (per tutti) A. BRANCASI, *La Corte costituzionale torna sulle anticipazioni di cassa e sulle modalità della loro contabilizzazione*, in *Giur. cost.*, 2015, 1380 ss.

28 Sul tema dei debiti commerciali delle p.a., per cui l'Italia è a rischio di procedura di infrazione europea, v. C. BERGONZINI, *Ancora un singolare malfattore legale? I perduranti ritardi nel pagamento dei debiti commerciali delle pubbliche amministrazioni*, in *www.amministrazioneincammino.luiss.it*, 19 giugno 2017.

29 «...in ragione del fatto che alla sua determinazione non sono intrinsecamente collegate la dimensione delle anticipazioni di liquidità e quella dei mutui autorizzati e non perfezionati»: sent. n. 274/2017, p.to 5 *Diritto*, da cui anche le citazioni che seguono immediatamente nel testo.

dell'amministrazione [ma] nel rispetto del principio di priorità dell'impiego delle risorse disponibili per le spese obbligatorie [e, comunque, per le partite di spesa finanziariamente necessarie come il Fondo crediti di dubbia esigibilità]». Anche in questo caso viene confermata una soluzione già adottata in casi precedenti³⁰ e imperniata sul principio dell'equilibrio *tendenziale* di bilancio, cioè quell'accezione dinamica dell'art. 81 Cost. da cui deriva la necessità di una «continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche»³¹.

Il dispositivo in commento si discosta invece dai precedenti – aggiungendo un tassello importante al filone giurisprudenziale in cui si colloca – nell'estensione in via consequenziale della dichiarazione di illegittimità all'*intera* legge reg. Liguria n. 20 del 2016 di approvazione del rendiconto; illegittimità consequenziale che, si noti, era stata sì richiesta dal ricorrente, ma solo per la parte corrispondente alla determinazione della quota di avanzo libero³². L'annullamento integrale è motivato dalla «inscindibile connessione genetica esistente con la norma impugnata e dell'indefettibile principio di continuità tra le risultanze dei bilanci che si succedono nel tempo», per cui «l'assenza di un risultato univoco di amministrazione, l'incongruità degli elementi aggregati per il suo calcolo e l'inderogabile principio di continuità tra gli esercizi finanziari [...] coinvolgono la legge di approvazione del rendiconto 2015 nella sua interezza, non essendo utilmente scindibili gli elementi che ne compongono la struttura»³³. La Corte fa quindi un passo in più, portando fino in fondo un ragionamento le cui basi erano state gettate, come si diceva poco sopra, sin dal 2012³⁴; e la bontà della conclusione emerge pienamente se si guarda alle potenziali (per non dire auspicabili) conseguenze, che si riverberano a livello non solo regionale, ma anche di sistema.

Dal primo punto di vista, la decisione in commento dovrebbe costringere la Liguria – da tempo oggetto di particolare attenzione da parte della magistratura contabile – ad avviare una radicale operazione di *reale* risanamento dei propri conti già dal prossimo adempimento, che è appunto il rendiconto per l'esercizio 2017³⁵. Se è vero infatti che la legge di approvazione, in sé, ha una valenza squisitamente politica³⁶, non pare tuttavia azzardato affermare che con la sentenza n. 274/2017 la Corte costituzionale ha inteso chiarire in modo definitivo ai *policymakers* regionali che non sarà loro più consentito di occultare risultati di amministrazione negativi (disavanzi) dietro cortine contabili. Sembra

30 Il riferimento, esplicitato dalla stessa Corte tramite le citazioni testuali, è alle sentt. n. 250/2013 e n. 266/2013.

31 C. cost., sent. n. 250/2013, p.to 3.2. *Diritto*.

32 P.to 4 *Fatto*, ultimo periodo: «il ricorrente ritiene che la Corte costituzionale [...] ben potrebbe altresì dichiarare l'illegittimità costituzionale derivata della legge reg. Liguria n. 20 del 2016, nella parte in cui essa determina, nei modi indicati, il (presunto) avanzo libero disponibile di amministrazione», in seguito assunto dalla disposizione impugnata (art. 6 l. di assestamento) a base dello stanziamento destinato al Fondo crediti di dubbia esigibilità.

33 P.to 5 *Diritto*.

34 Merita sottolineare che in dottrina (a margine della sentenza n. 89/2017, classificabile come precedente diretto di quella in esame, seppur con riferimento alla Regione Abruzzo) era già emersa «qualche perplessità» circa il fatto che la Corte non fosse ancora addivenuta «ad una logica declaratoria di illegittimità consequenziale delle disposizioni sopravvenute, lasciandole improvvidamente in vigore»: L. MERCATI, *cit.*, 890.

35 Si ricorda che, ai sensi del d.lgs. n. 112 del 2011 (come modificato nel 2014), art. 18, co. 1, lett. b), «Le regioni approvano il rendiconto entro il 31 luglio dell'anno successivo, con preventiva approvazione da parte della giunta entro il 30 aprile, per consentire la parifica delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti».

questo, in definitiva, il significato dell'ulteriore chiarimento fornito dalla Consulta nella parte finale della motivazione, secondo cui «l'efficacia di diritto sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali scaturisce la gestione finanziaria successiva e l'invalidità delle partite destinate, attraverso la necessaria aggregazione, a determinarne le risultanze, pregiudicano irrimediabilmente l'armonia logica e matematica che caratterizza funzionalmente il perseguimento dell'equilibrio di bilancio»³⁷. Valorizzando il collegamento tra la veridicità sostanziale dei documenti contabili e il generale obiettivo dell'equilibrio, la Corte costituzionale fornisce peraltro precise indicazioni alle Sezioni regionali della Corte dei conti in sede di parifica; indicazioni che sono state immediatamente colte proprio dalla Sezione Liguria, il cui Presidente – in occasione dell'inaugurazione dell'anno giudiziario 2018 (16 febbraio) – ha dichiarato: «in disparte le conseguenze della pronuncia sulla gestione finanziaria della Regione, la sentenza va segnalata perché fornisce un'indicazione molto rilevante per la costruzione dei futuri bilanci e rendiconti armonizzati, precisando che la condizione di disavanzo ha un carattere rigidamente sostanziale e va calcolata tenendo conto, nella loro interezza, di tutte le poste passive, anche potenziali, che gravano sulle finanze»³⁸.

Tale lettura del dispositivo in commento sembra peraltro trovare conferma in una decisione di pochissimo successiva, relativa ad un'altra Regione (l'Abruzzo) la cui situazione finanziaria è «da anni, sia formalmente sia sostanzialmente, fortemente compromessa e indiscutibilmente fuori equilibrio»³⁹. Il riferimento è alla sentenza n. 49 del 2018, con cui la Corte applica il ragionamento appena illustrato – con citazioni testuali dei principali snodi argomentativi – alla legge regionale abruzzese di approvazione del rendiconto 2013, dichiarando illegittime non solo le disposizioni impugnate dallo Stato, ma anche quelle «residue»⁴⁰. Inoltre, nella sent. n. 49 del 2018 viene ulteriormente precisata la ricaduta del principio di veridicità e trasparenza dei documenti contabili sul piano della responsabilità dei decisori politici⁴¹, ribadendo la necessità che «nelle leggi di approvazione del rendiconto delle Regioni, gli elementi basilari inerenti alla dimostrazione della situazione economico-finanziaria siano espressi con *chiarezza e coerenza* anche in rapporto alla *fondamentale interdipendenza con il principio di legittimazione democratica*, indefettibile raccordo tra la gestione delle risorse della collettività e il mandato elettorale degli amministratori»⁴².

Il principio di veridicità e trasparenza dei documenti contabili concorre infine a spiegare l'importanza della pronuncia in esame dal secondo dei punti di vista sopra richiamati, cioè a livello di sistema. Come si anticipava all'inizio di queste riflessioni, infatti,

36 Al rendiconto regionale è applicabile il ragionamento riferito all'omologo documento nazionale da R. BIN – G. PITRUZZELLA, *Diritto costituzionale*, Giappichelli, Torino XVIII ed. 2017, 380, secondo cui «la legge di approvazione del rendiconto è senz'altro una legge priva di contenuti normativi: con questo atto il Parlamento esercita il controllo su un documento contabile presentato dal Governo, in cui sono riepilogati i dati relativi all'esercizio finanziario in corso».

37 P.to 5 *Diritto*, in fine.

38 Corte dei conti, Sez. giur. Reg. Liguria, *Inaugurazione Anno giudiziario 2018 – Relazione del Presidente Mario Pischedda*, in www.cortedeiconti.it.

39 L. MERCATI, *cit.*, 890.

40 Corte cost., sent. n. 49/2018, p.to 4 *Diritto*.

41 Il legame tra trasparenza dei bilanci e responsabilità degli amministratori locali è particolarmente argomentato nella già citata sent. n. 184/2016.

42 Ivi, p.to 3 *Diritto* (corsivi non testuali). La motivazione prosegue con l'elencazione puntuale dei «tre elementi fondamentali» che la legge di approvazione del rendiconto «deve contenere».

la Corte costituzionale è impegnata da qualche anno nella composizione di un faticosissimo bilanciamento – tra la necessità di armonizzazione dei sistemi contabili regionali, da un lato, e la tutela dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali, dall'altro – da cui dipende, in ultima istanza, il livello di tutela di una quota consistente dei diritti sociali⁴³. Da questa prospettiva, la decisione in commento fa in qualche modo da *pendant* alla di poco precedente sent. n. 247 del 2017⁴⁴, con cui la Corte ha – in estrema sintesi – chiarito che lo Stato non può, con artifici contabili, tentare di appropriarsi dell'avanzo di amministrazione degli enti territoriali a fini di riequilibrio complessivo⁴⁵, perché la pur necessaria armonizzazione contabile non può spingersi al punto di annullare la discrezionalità politica delle Regioni, che devono restare libere di decidere come utilizzare i risultati della loro gestione finanziaria. Con la decisione in esame, simmetricamente, la Consulta chiarisce di non essere più disposta a tollerare manipolazioni contabili *da nessuna delle due parti*, e quindi nemmeno ad opera degli enti territoriali.

Mettendo insieme le due decisioni (che – si ricorda – rappresentano l'esito di filoni giurisprudenziali consolidati negli ultimi anni), si ottiene in definitiva l'indicazione di un punto di equilibrio nei rapporti istituzionali che pare difficilmente aggirabile, anche perché sembra sufficientemente flessibile da adattarsi anche a ipotesi normative diverse da quelle sinora giunte al giudizio di legittimità costituzionale: le Regioni sono libere di decidere sulla destinazione dell'avanzo di amministrazione, *a condizione* però che esso risulti dall'esposizione di *tutte* le poste contabili e sia stato correttamente calcolato. Resta, sullo sfondo, il problema della crescente farraginosità (di recente spesso sfociata in vera e propria incomprendibilità) delle norme statali⁴⁶, che se non potrà (più) essere utilmente invocato dalle Regioni a giustificazione di artifici contabili, rimane uno degli snodi cruciali che la Corte dovrà, prima o poi, affrontare.

* Università di Ferrara

43 Per tutti, cfr. A. CAROSI, cit., spec. 9 ss. ma *passim*.

44 Su cui v. L. ANTONINI, *La Corte costituzionale a difesa dell'autonomia finanziaria: il bilancio è un bene pubblico e l'equilibrio di bilancio non si persegue con tecnicismi contabili espropriativi*, in *Rivista AIC*, 2018, n. 1.

45 Di «interpretazione espropriativa della legge rinforzata sull'equilibrio dei bilancio di regioni e enti locali» parla L. ANTONINI, *cit.*, 7.

46 La Corte costituzionale ha condiviso le severe critiche delle difese regionali sulla tecnica normativa in materia di armonizzazione contabile in diverse occasioni, compresa la sentenza in commento: v. il già richiamato p.to 4.4. del *Diritto*.