

**Pacta sunt servanda, armonizzazione dei bilanci pubblici e buon senso.
Le ragioni della Corte costituzionale per normalizzare
l'ordinamento finanziario comunale della Provincia di Bolzano**

di Flavio Guella

(in corso di pubblicazione in *"le Regioni"*, 2017)

SOMMARIO: 1. Una complessità imbarazzante nell'intreccio di normative: il diritto della contabilità pubblica e la semplificazione. – 2. Fare ordine rispettando la "buona" autonomia: differenziare solo a beneficio dell'idea di bilancio come "bene pubblico" e per una migliore "leggibilità finanziaria". – 3. In concreto cosa non è costituzionale: l'impossibilità di dialogare con alfabeti contabili diversi. – 4. Su quali basi si impone un alfabeto contabile unico e statale?. – 4.1. Rispettare i patti: il rinvio formale recettizio concordato nel c.d. Patto di Garanzia. – 4.2. I rischi di una Babele dei conti pubblici e l'esigenza di consolidamento dei bilanci. – 4.3. Il carattere polifunzionale della materia "armonizzazione dei conti pubblici".

1. Una complessità imbarazzante nell'intreccio di normative: il diritto della contabilità pubblica e la semplificazione

La sentenza della Corte costituzionale n. 80 del 2017 è intervenuta su un quadro normativo particolarmente complesso, frutto del sovrapporsi di scelte diverse. L'intreccio della legge della Provincia autonoma di Bolzano 22 dicembre del 2015, n. 17 (Ordinamento finanziario e contabile dei comuni e delle comunità comprensoriali) con il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 (Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi) è infatti mediato dall'art. 79, co. 4 *octies* dello Statuto, a sua volta frutto di una revisione statutaria operata con legge ordinaria approvata previo accordo – per *parte qua* sostanzialmente auspicato da una precedente sentenza della Corte costituzionale¹ – concluso tra Stato ed autonomia speciale (il c.d. Patto di Garanzia del 2014)².

La disposizione statutaria così riformata impone alle due Province autonome di operare un rinvio – espressamente qualificato "recettizio" – alla legislazione statale di armonizzazione dei sistemi contabili la quale, emanata appunto nel 2011 in attuazione della delega di cui alla legge 42/2009, ha poi trovato nell'art. 117, co. 2, lettera e), Costituzione – come

¹Cfr. Corte cost. 178/2012. La Corte affermava infatti l'illegittimità costituzionale – per violazione dell'art. 76 Cost. – dell'alinea e lettera k) dell'art. 29 del d.lgs. 118/2011 nella parte in cui si applicavano direttamente alle Regioni speciali e alle Province autonome le disposizioni di armonizzazione; ciò in quanto le previsioni del decreto legislativo eccedevano così i limiti fissati dalla legge di delegazione 42/2009, la quale stabilisce il principio per cui tutte le disposizioni attuative della legge di delegazione, senza alcuna deroga, si applicano agli enti ad autonomia differenziata solo se recepite tramite le speciali procedure "pattizie" previste per le norme di attuazione statutaria (e, come noto, in alternativa al mezzo della norma di attuazione le Province autonome e lo Stato hanno impiegato lo strumento della revisione negoziata della parte finanziaria dello Statuto).

²Cfr. l'art. 1, co. 407, lett. e), n. 4), della legge 23 dicembre 2014, n. 190. Sulla vicenda della revisione dello Statuto speciale del Trentino-Alto Adige/Südtirol attraverso il c.d. Patto di Garanzia sia consentito rinviare ai più ampi riferimenti riportati in F. GUELLA, *Principio di connessione risorse-funzioni e revisione della disciplina finanziaria delle autonomie speciali. Le riforme dello Statuto della Regione Trentino-Alto Adige/Südtirol, dalla delega sul c.d. federalismo fiscale alla Legge di Stabilità 2015*, in *federalismi.it*, n. 8, 2015.

riformato dalla legge costituzionale 1/2012 – una più salda base legittimante, posto che l'armonizzazione dei conti pubblici da concorrente è divenuta, in corso d'opera, materia di esclusiva competenza statale.

Il d.lgs. n. 118 del 2011 rappresenta quindi estensione agli enti territoriali di una legislazione statale unitaria in materia di quadri di bilancio, posta a garanzia dell'interesse costituzionale all'omogeneità della disciplina di contabilità pubblica. Interesse preesistente alla revisione costituzionale del 2012, che è stato individuato come principio generale da una serie di provvedimenti legislativi di grande riforma della finanza pubblica italiana, di cui il d.lgs. 118/2011 è o direttamente attuativo o specificativo (la legge 5 maggio 2009, n. 42 sul c.d. federalismo fiscale e la legge 31 dicembre 2009, n. 196, di contabilità e finanza pubblica)³ o dai quali la sua disciplina contabile armonizzata è data per presupposta e si pone come strumentale al raggiungimento di obiettivi ulteriori (legge 24 dicembre 2012, n. 243, recante disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione).

Dato l'assetto normativo descritto si pone la questione del se e del quanto la Provincia autonoma possa innovare la disciplina. A favore dell'autonomia deporrebbe infatti non solo il dato formale del principio pattizio (riconosciuto anche in tale materia dalla Corte costituzionale), ma pure la presenza di un certo numero di titoli competenziali provinciali dai quali dipenderebbe l'organizzazione degli enti locali e strumentali posti nel territorio; competenze sull'organizzazione cui la disciplina di contabilità sarebbe strumentale. D'altro lato, a favore della disciplina statale andrebbe considerata sia la natura peculiare dell'armonizzazione dei bilanci pubblici, sia la citata riconduzione della stessa a competenza esclusiva statale, sia infine la natura di rinvio formale recettizio che – nel recepimento del d.lgs. 118/2011 – è stata accettata negozialmente dalla stessa Provincia con l'Accordo di Garanzia.

Il quadro normativo è peraltro ulteriormente complicato dallo *ius superveniens*, in quanto la Provincia autonoma di Bolzano ha provveduto ad abrogare la normativa impugnata (legge provinciale 17/2015) mediante la successiva legge provinciale 12 dicembre 2016, n. 25 (Ordinamento contabile e finanziario dei comuni e delle comunità comprensoriali della Provincia di Bolzano)⁴. Provvedimento che non determina la cessata materia del contendere non solo in quanto la prima legge (tempestivamente impugnata dal Governo) ha avuto piena attuazione fino alla citata abrogazione, ma anche perché una serie di norme della legge abrogativa sopravvenuta avrebbero riprodotto ed aggravato i vizi della precedente.

D'altro canto, la traslazione della questione di costituzionalità alle nuove disposizioni non opera in automatico, in ciò trovando ulteriore sviluppo la complessità dell'intreccio normativo descritto. La richiesta di trasferimento *de plano* delle questioni di costituzionalità già formulate rispetto alla legge provinciale del 2015 sulla nuova legge provinciale del 2016 (indipendentemente da una sua autonoma impugnativa) impone infatti di accertare se lo *ius superveniens* non appaia dotato di un contenuto radicalmente innovativo rispetto alla norma originaria⁵. Modifiche non marginali, o che comunque alterino la portata

³Cfr. in particolare l'art. 2, co. 1 e co. 2, lett. h) della legge 5 maggio 2009, n. 42.

⁴Entrata in vigore il 1° gennaio 2017.

⁵Cfr. Corte cost. 141/2016. La Corte ha precisato che, ove le modifiche introdotte incidano in maniera sostanziale sulla disciplina oggetto di impugnativa, «il supposto trasferimento della questione di costituzionalità, lungi dal garantire il principio di effettività della tutela delle parti nel giudizio in via di azione, supplirebbe impropriamente all'onere di

precettiva della norma impugnata⁶, richiedono infatti un autonomo ed ulteriore giudizio della Corte costituzionale, la quale ha così limitato il proprio sindacato del nuovo ordinamento contabile comunale della Provincia di Bolzano a solo alcune delle disposizioni già in precedenza censurate⁷.

Questo intreccio normativo – che delimita la vicenda del “recepimento innovativo” della normativa nazionale di contabilità degli enti locali (e strumentali) nella provincia di Bolzano – da per presupposto l’assetto della normativa nazionale di armonizzazione dei bilanci pubblici; assetto che a sua volta è il frutto di intersezioni normative e molteplici riforme ed aggiustamenti, che partendo anche dal livello sopranazionale (con i quadri comuni di bilancio) ha portato dal 2009 ad oggi all’opera di razionalizzazione e messa a punto di un sistema di gestione della finanza pubblica adeguato alla complessità attuale⁸.

Anche questa vicenda, come molte altre nella disciplina delle questioni finanziarie, evidenzia quindi un problema di gestione della complessità normativa in materia di bilanci pubblici. È nota infatti la farraginosità della disciplina di contabilità pubblica, particolarmente accentuata nel coordinamento delle finanze degli enti territoriali dove l’esigenza di negoziazione spesso asimmetrica degli obiettivi e degli standard arricchisce di anno in anno di nuove disposizioni un assetto ordinamentale che rischia di presentarsi sempre più come asistemico. I rischi di una complessità della disciplina sostanziale che si estendesse anche alle regole formali/contabili che costituiscono l’alfabeto comunicativo dei bilanci è peraltro nota, posto che l’intellegibilità per il cittadino è fondamentale per quel ruolo di controllo democratico – sulla buona gestione contabile e sull’equa redistribuzione delle risorse – che solo un’esposizione degli andamenti finanziari trasparente può assicurare⁹. E proprio la trasparenza dei conti e la semplificazione della normativa formale (nella quale le scelte sostanziali di finanza pubblica, complesse ed eventualmente asimmetriche, possono poi legittimamente svolgersi) è uno dei criteri direttivi della legge delega 42/2009, attuato tra l’altro dal d.lgs. 118/2011 con l’obiettivo di fissare una lingua contabile comune a tutte le amministrazioni pubbliche italiane¹⁰.

impugnazione»; cfr. sentenze 300/2012, 162/2007 e 137/2004. Al contrario, «se dalla disposizione legislativa sopravvenuta sia desumibile una norma sostanzialmente coincidente con quella impugnata, la questione – in forza del principio di effettività della tutela costituzionale delle parti nei giudizi in via d’azione – deve intendersi trasferita sulla nuova norma» cfr. sentenze 141/2016, 326/2010, 40/2016, 155/2015, 77/2015 e 46/2015.

6Cfr. Corte cost. 30/2012, 193/2012 e 219/2013.

7Posto che della nuova normativa non tutte le disposizioni hanno reiterato con stretta analogia i già dedotti vizi di illegittimità costituzionale, per evitare che la traslazione della questione supplisca all’onere di diretto ricorso in via principale la dichiarazione di illegittimità della normativa anche nel secondo dei testi scrutinati (quello del 2016 abrogativo di quello del 2015, pur sindacato per la sua applicazione protrattasi per l’esercizio 2016) è limitata dalla Corte costituzionale agli artt. 1, commi 2 e 3; 3, 4 e 8, comma 1, della legge prov. n. 25 del 2016.

8Cfr. per un quadro generale L. MERCATI, *Armonizzazione dei bilanci pubblici e principi contabili*, in *federalismi.it*, fasc. 2, 2014.

9Sulla tematica della trasparenza contabile, e l’insostenibilità di una serie di “dialetti” nella gestione dei bilanci pubblici, cfr. L. ANTONINI, *Armonizzazione contabile e autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Rivista AIC*, fasc. 1, 2017.

10Per un inquadramento della disciplina di armonizzazione cfr. M. COLLEVECCHIO, *L’armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli enti locali nel quadro del federalismo fiscale e della riforma costituzionale*, in *La Finanza locale*, fasc. 3, 2012, pp. 49 ss. e G.C. GAIERA, *I recenti provvedimenti sui bilanci per gli enti locali in versione federalista: sono proprio tali?*, in *La Finanza locale*, fasc. 6, 2012, pp. 38 ss.

2. Fare ordine rispettando la “buona” autonomia: differenziare solo a beneficio dell’idea di bilancio come “bene pubblico” e per una migliore “leggibilità finanziaria”

Il contenuto dell’art. 79, comma 4 *octies*, dello Statuto – concordato tra Stato e autonomia speciale – si presenta quindi coerente con la descritta esigenza di armonizzazione, posto che la Provincia autonoma di Bolzano si è impegnata a recepire con propria legge, e mediante rinvio formale recettizio, le disposizioni statali in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi¹¹.

La Provincia di Bolzano ha però rivendicato in tale attività di recepimento un’autonomia che troverebbe limiti solo nei principi desumibili dal d.lgs. n. 118 del 2011, e non nelle singole regole di dettaglio. Al di là del dato letterale (posto che l’esplicito riferimento a un rinvio recettizio escluderebbe di per sé tale possibilità¹²), è interessante notare come l’argomentare della Corte costituzionale vada al di là dell’impegno formalizzato, individuando le ragioni di sistematica giuridica e di senso della “buona amministrazione” contabile che imporrebbero in ogni caso il rispetto di un unico quadro di riferimento normativo, dettagliato a livello statale in modo uniforme per tutte le pubbliche amministrazioni ma non per questo lesivo di ogni spazio di autonomia.

L’autonomia degli enti territoriali nella materia contabile è stata infatti certamente circoscritta dalle riforme citate, ma non per questo risulta eliminata. A parere della Corte, proprio in coerenza con la *ratio* semplificatrice e strumentale alla trasparenza a beneficio dei cittadini che caratterizza le recenti riforme, le autonomie territoriali possono legittimamente continuare a normare in materia, purché il loro intervento sia sinergico e strumentale alla migliore leggibilità dei bilanci¹³.

Per la Corte, in altri termini, l’autonomia contabile residua «nella più elevata prospettiva del “rapporto di mandato elettorale” tra amministratori ed amministrati», in quanto le esigenze di armonizzazione dei conti pubblici «non precludono peculiari articolazioni del bilancio regionale fondate sull’esigenza di scandire la programmazione economico-finanziaria nelle procedure contabili e le modalità analitiche di illustrazione di progetti e di interventi»¹⁴; illustrazione da operare appunto a beneficio di un migliore controllo

11Cfr. il co. 4 *octies* dell’art. 79: “La regione e le province si obbligano a recepire con propria legge da emanare entro il 31 dicembre 2014, mediante rinvio formale recettizio, le disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi, previste dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, nonché gli eventuali atti successivi e presupposti, in modo da consentire l’operatività e l’applicazione delle predette disposizioni nei termini indicati dal citato decreto legislativo n. 118 del 2011 per le regioni a statuto ordinario, posticipati di un anno, subordinatamente all’emanazione di un provvedimento statale volto a disciplinare gli accertamenti di entrata relativi a devoluzioni di tributi erariali e la possibilità di dare copertura agli investimenti con l’utilizzo del saldo positivo di competenza tra le entrate correnti e le spese correnti”.

12Per una trattazione della tecnica del rinvio normativo cfr. A. PAPA, *Alcune considerazioni sulla tecnica del rinvio nella produzione normativa*, in *Rassegna parlamentare*, fasc. 2-3, 1991, pp. 281 ss.

13Cfr. Corte cost. 184/2016, su cui si rinvia a G. DELLEDONNE, *Le leggi regionali di contabilità, dopo l’entrata in vigore della legge costituzionale n. 1/2012. Alcune considerazioni sulla sentenza n. 184/2016 della Corte costituzionale*, in *Osservatorio sulle fonti*, fasc. 3, 2016; in senso conforme, con riguardo alla Regione autonoma Sardegna, Corte cost. 6/2017.

14Cfr. il punto 5.1. della sentenza 80/2017.

democratico sui bilanci¹⁵ in forme strumentali, quindi, alla trasparenza e non alla maggior complicazione dell'assetto contabile.

La Corte in questa prospettiva ha qualificato espressamente il bilancio come un "bene pubblico", nel senso che esso sarebbe funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente territoriale, tanto in ordine all'acquisizione delle entrate, quanto all'individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche. In questo senso, pertanto, il bene per la collettività che il bilancio viene a tutelare è il rispetto dell'onere – per chi è chiamato ad amministrare denaro pubblico – di sottoporsi al giudizio finale dei cittadini relativo al confronto tra il programmato ed il realizzato¹⁶.

Per la Corte costituzionale, coerentemente con tale ricostruzione, la specificazione delle procedure e dei progetti in cui prende corpo l'attuazione del programma – politico – di spesa (il quale peraltro ha concorso a far ottenere l'investitura democratica), nonché le modalità di rendicontazione di quanto realizzato di tale programma, integrano una competenza legislativa diversa rispetto all'armonizzazione dei conti pubblici. L'armonizzazione contabile – divenuta competenza esclusiva statale nel 2012 – rappresenta quindi solo il "limite esterno"¹⁷, quando sono toccati interessi finanziari generali, della potestà regionale di regolare il complesso degli istituti con cui la programmazione politica si traduce in programmi di spesa, e che attiene all'organizzazione interna delle istituzioni autonome.

In definitiva alla Corte costituzionale preme evidenziale le ragioni di ordinata gestione della cosa pubblica che impongono questo, e non altro, riparto delle competenze. Ciò in stretta relazione con la tenuta democratica del sistema, di cui il bilancio "bene pubblico" è strumento, posto che il carattere funzionale del bilancio preventivo e di quello successivo – alla cui mancata approvazione l'ordinamento collega proprio il venir meno del consenso della rappresentanza democratica – presuppone quali caratteri irrinunciabili la chiarezza, la significatività, la specificazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche.

In coerenza con ciò i moduli standardizzati dallo Stato nell'armonizzare i bilanci assumono un valore costituzionale, dato che essi devono servire a rendere omogenee – ai fini del consolidamento dei conti e della loro reciproca confrontabilità – le contabilità dell'universo delle pubbliche amministrazioni, per permetterne un controllo democratico. Ciò non esclude però l'autonomia, appunto perché la complessità dei conti, pur se armonizzati, richiede anche strumenti ulteriori – di più immediata comunicabilità politica – per «illustrare le peculiarità dei programmi, delle loro procedure attuative, dell'organizzazione con cui vengono perseguiti, della rendicontazione di quanto realizzato». Per questo, le tecniche di standardizzazione statale, indispensabili per i controlli della finanza pubblica ma anch'esse caratterizzate dalla difficile accessibilità informativa per il cittadino, possono essere dai singoli enti autonomi «integrate da esposizioni incisive e divulgative circa il rapporto tra il mandato elettorale e la gestione delle risorse destinate alle pubbliche finalità»¹⁸.

Confermando tali basi concettuali precedenti, la decisione di fondo della Corte in questo caso è stata negativa proprio perché «l'impianto della legge impugnata e di quella

15Cfr. Corte cost. 184/2016: in ossequio alle esigenze «della democrazia rappresentativa [...] deve essere assicurata ai membri della collettività la cognizione delle modalità con le quali le risorse vengono prelevate, chieste in prestito, destinate, autorizzate in bilancio ed infine spese».

16Per la definizione del bilancio quale bene pubblico cfr. il punto 3. della sentenza 184/2016.

17Cfr. il punto 4. della sentenza 80/2017.

successiva che l'ha abrogata non appare improntato a valorizzare la conoscenza e la "leggibilità finanziaria" dei programmi attuativi delle politiche pubbliche degli enti territoriali della Provincia autonoma di Bolzano».

Solo la leggibilità finanziaria (che permetta una più immediata conoscenza dei risultati amministrativi alla luce dei programmi politici/elettorali) costituisce quindi finalità idonea a legittimare un'interferenza nella contabilità pubblica. La legge provinciale potrebbe cioè unicamente «chiarire e specificare le scelte e le priorità politiche del governo territoriale, tradotte nella composizione quantitativa, qualitativa e finalistica delle partite attive e passive del bilancio»¹⁹.

Le norme della Provincia di Bolzano, carenti di finalità positive sotto i profili della trasparenza, della chiarezza, della significatività e della specificazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, non sono pertanto idonee ad integrare i principi di armonizzazione, caratterizzati da una forte connotazione tecnica²⁰ e – di conseguenza – da una scarsa leggibilità. Solo la disciplina dell'esposizione "divulgativa" dei dati di bilancio – razionalizzandoli per rendere trasparente il processo decisionale dell'ente territoriale – poteva legittimare una disciplina provinciale in materia, più strettamente connessa all'organizzazione istituzionale che alla contabilità, ma tale finalità legittima è mancata lasciando prive di fondamento competenziale le scelte normative difformi dal d.lgs. 118/2011.

3. In concreto cosa non è costituzionale: l'impossibilità di dialogare con alfabeti contabili diversi

In concreto, i profili sui quali la legge provinciale interveniva erano molteplici, non tutti difformi dal d.lgs. 118/2011. Quanto riproduce fedelmente tale decreto, nello spirito se non nella lettera, non costituisce di per sé una violazione dell'assetto delle competenze, posto che è lo stesso co. 4 *octies* citato a fondare una competenza legislativa che potremmo definire "di recepimento", quindi estremamente peculiare nel suo porsi come vincolata ad un rinvio formale recettizio a disposizioni statali (ma anche alle successive modifiche delle stesse, pur senza gli automatismi del rinvio mobile alla fonte). È solo ove tale competenza speciale pretende di discostarsi dalle regole nazionali di armonizzazione, dando un alfabeto contabile diverso agli enti locali dell'Alto Adige/*Südtirol* (o omettendo di adeguarsi alle modifiche legislative apportate dal legislatore statale alla medesima materia), che in concreto emergono vizi di costituzionalità.

Le difformità rilevate dalla Corte costituzionale emergono, in primo luogo, fin dal campo di applicazione. La legge provinciale esclude infatti gli organismi e gli altri enti strumentali dall'applicazione del complesso di regole che la normativa nazionale riserva invece anche

¹⁸Cfr. ancora il punto 5.1. della sentenza 80/2017. Per la Corte le peculiarità locali nei sistemi contabili sono quindi ammissibili, purché la loro ragion d'essere sia individuabile in relazione alla finalità di rappresentare le qualità e le quantità di relazione tra le risorse disponibili e gli obiettivi in concreto programmati al fine di delineare un quadro omogeneo.

¹⁹Cfr. il punto 20 della sentenza 80/2017.

²⁰Per Corte cost. 184/2016 i principi contabili armonizzati risultano indispensabili per assicurare l'uniformità giuridica delle transazioni finanziarie e l'omogeneità dei dati finanziario-contabili della finanza pubblica allargata ma, proprio in ragione di questi obiettivi, sono ancora caratterizzati da una accentuata standardizzazione tecnica che produce, di riflesso, una difficile accessibilità informativa per il cittadino di media diligenza.

a tali soggetti²¹, e ciò al fine di non sottrarre l'importante quota di denaro pubblico amministrata mediante tali strutture (spesso qualitativamente più rilevante della spesa degli enti comunali) dalla piena trasparenza e confrontabilità dei conti che l'armonizzazione dei bilanci pubblici garantisce²².

In secondo luogo, è ritenuta inammissibile l'introduzione con legge provinciale di una disciplina del tutto diversa rispetto a quella dettata dal d.lgs. 118/2011 in materia di programmazione; materia che in ragione del suo stretto legame con l'intellegibilità del bilancio, a parere della Corte, finirebbe per essere attratta nell'ambito dell'armonizzazione dei bilanci pubblici²³. La difformità riguarda in particolare il termine di approvazione del bilancio di previsione: l'ultima parte della disposizione provinciale fa infatti riferimento alla norma statutaria e alla disposizione di attuazione²⁴, dove le stesse prevedono un accordo tra il Presidente della Provincia e la rappresentanza unitaria dei rispettivi comuni, mentre un meccanismo analogo risulta assente nella disciplina nazionale ed è pertanto evidente che la conclusione di detto accordo sarebbe potenzialmente in grado di derogare al termine del 31 dicembre che vale quale termine ultimo per tutti gli altri enti locali italiani²⁵.

Per la stretta connessione della programmazione finanziaria con il bilancio inteso come bene pubblico, di cui assicurare trasparenza e comparabilità, a giudizio della Corte la deroga al termine ultimo come previsto dal d.lgs. 118/2011 non costituisce uno scostamento meramente formale; ciò in quanto, confermando precedenti orientamenti, «la norma interposta – pur contenuta nel decreto di armonizzazione dei bilanci – per effetto delle strette interrelazioni tra i principi costituzionali coinvolti è servente al coordinamento della finanza pubblica, dal momento che la sincronia delle procedure di bilancio è collegata alla programmazione finanziaria statale e alla redazione della manovra di stabilità, operazioni che presuppongono da parte dello Stato la previa conoscenza di tutti i fattori che incidono sugli equilibri complessivi e sul rispetto dei vincoli nazionali ed

21L'art. 1, co. 1, del d.lgs. n. 118 del 2011, stabilisce che «ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione, il presente titolo e il titolo III disciplinano l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, ad eccezione dei casi in cui il Titolo II disponga diversamente, con particolare riferimento alla fattispecie di cui all'art. 19, comma 2, lettera b), degli enti locali di cui all'art. 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e dei loro enti e organismi strumentali, esclusi gli enti di cui al titolo II del presente decreto. A decorrere dal 1° gennaio 2015 cessano di avere efficacia le disposizioni legislative regionali incompatibili con il presente decreto».

22L'art. 2 della legge prov. impugnata, stabilendo che «l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è disciplinato dalle disposizioni della presente legge», individuerebbe un «perimetro normativo» non coincidente con quello indicato dall'art. 1, co. 1, del d.lgs. n. 118 del 2011, atteso che la disciplina statale si applica anche agli enti individuati dal successivo co. 2; la norma impugnata, inoltre, non contemplerebbe, quale disciplina prevalente su quella provinciale, quella recata dal d.lgs. n. 118 del 2011. Cfr. anche P. MARIANI, *L'ambito di applicazione del titolo primo del decreto legislativo n. 118 del 2011: gli enti e gli organismi strumentali*, in *La Finanza locale*, fasc. 2, 2013, pp. 63 ss.

23Cfr. l'art. 3 della legge prov. 17/2015, il quale detta una disciplina in materia di programmazione difforme dalla disciplina del d.lgs. n. 118 del 2011, e segnatamente dal «principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio» di cui all'allegato n. 4/1 del d.lgs. n. 118 del 2011.

24Cfr. l'art. 3, co. 1, della legge prov. 17/2015, il quale prescrive che gli enti locali della Provincia autonoma approvano «il bilancio di previsione finanziario entro il 31 dicembre o entro altro termine stabilito con accordo previsto dall'articolo 81 del decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1972, n. 670, e successive modifiche, e dall'articolo 18 del decreto legislativo 16 marzo 1992, n. 268, riferiti a un orizzonte temporale almeno triennale».

25Cfr. l'allegato n. 4/1, numero 9.3, co. 3, del d.lgs. n. 118 del 2011, il quale dispone: «Entro il 31 dicembre di ciascun anno il Consiglio approva il bilancio di previsione riguardante le previsioni di entrata e di spesa riguardanti almeno il triennio successivo».

europei»²⁶.

In terzo luogo, la legge provinciale demanda agli enti locali una potestà regolamentare diversa da quella configurata a livello statale²⁷: tale potere regolamentare anomalo manca in particolare dei limiti desumibili dall'inderogabilità del principio di armonizzazione²⁸ e si svolge inoltre in fattispecie parzialmente diverse da quelle previste dalla norma interposta del d.lgs. 218/2011.

Una quarta prospettiva di illegittimità è inoltre relativa alla disciplina della redazione del bilancio in contrasto con la normativa statale, nella parte in cui la legge provinciale prevede eccezioni non contemplate per tutti gli altri comuni italiani²⁹. Prevedere con una norma locale fattispecie di riconoscimento di debito diverse e più ampie rispetto a quelle tassativamente indicate a livello centrale contrasta infatti non solo con l'armonizzazione dei bilanci pubblici, ma anche con la materia ordinamento civile, anch'essa di competenza esclusiva statale.

Permettere in modo asimmetrico sul territorio nazionale l'eccezionale immissione in bilancio di spese irrualmente ordinate porterebbe infatti ad un'espansione indebita della spesa dei comuni altoatesini secondo moduli diversi da quelli degli altri comuni italiani e introdurrebbe nelle fattispecie costitutive di obbligazioni passive ipotesi negoziali non previste dal legislatore civile. In questo senso già il testo unico degli enti locali³⁰ opera in regime di specialità rispetto alle norme codicistiche che prevedono la legittimazione a contrarre e rispetto alle procedure contrattuali ordinarie delle amministrazioni pubbliche; permettere eccezioni a tale regime già di per sé derogatorio, con il quale si sono ponderate le peculiarità della PA, si tradurrebbe in una compromissione dell'eguaglianza dei cittadini nelle negoziazioni con le amministrazioni di una parte del territorio nazionale.

Una quinta censura accolta dalla Corte è quella relativa al documento unico di programmazione, per il quale nell'ordinamento provinciale si indica ai fini dell'adozione un termine difforme rispetto a quello previsto dal legislatore statale³¹.

In sesto luogo la disciplina provinciale del piano esecutivo di gestione (PEG) e delle sue variazioni consente di evitarne la predisposizione ai comuni di popolazione inferiore ai 10.000 abitanti, mentre per tutti gli altri comuni italiani tale esenzione scatta solamente sotto i 5.000 abitanti³². Anche in questo caso la Corte costituzionale ha fondato la propria decisione sulla stretta inerenza della programmazione al valore del bilancio come "bene pubblico": è vero che il PEG non riguarda espressamente la struttura della contabilità

26Cfr. Corte cost. 184/2016.

27Cfr. l'art. 4 della legge prov. 17/2015 che differisce da quanto previsto dall'art. 152 del d.lgs. n. 267 del 2000, come modificato dall'art. 74, comma 1, numero 6), lettera b) e lettera a), del d.lgs. n. 118 del 2011.

28Cfr. Corte cost. 6/2017 e 184/2016.

29Cfr. l'art. 7, comma 4, della legge prov. 17/2015, difforme dagli artt. 151 e 162 del d.lgs. n. 267 del 2000, come modificati dall'art. 74, comma 1, numeri 5) e 11), del d.lgs. n. 118 del 2011.

30Cfr. l'art. 194 del d.lgs. 267/2000.

31In particolare, ottobre anziché luglio. Cfr. l'art. 8 della legge prov. n. 17 del 2015, difforme dall'art. 74, comma 1, numero 5), del d.lgs. n. 118 del 2011, che modifica l'art. 151 del d.lgs. 267 del 2000.

32Cfr. l'art. 14 della legge prov. n. 17 del 2015, in contrasto con l'art. 74, comma 1, numero 18), del d.lgs. n. 118 del 2011, che modifica l'art. 169 del d.lgs. n. 267 del 2000.

dell'ente locale, ma nondimeno esso rappresenta l'istituto che ricollega le politiche finanziarie alla loro attuazione, costituendo quindi tratto di unione tra bilancio preventivo e rendiconto. La programmazione e l'autorizzazione alla spesa passa quindi non solo per i documenti statici di bilancio, ma anche per tale strumento dinamico di programmazione, funzionale anch'esso a quei valori di trasparenza e controllabilità diffusa citati come guida ispiratrice della normativa di riforma degli ultimi anni e della decisione della Corte.

Un settimo profilo di illegittimità attiene alla predisposizione e approvazione del bilancio di previsione e dei suoi allegati, in quanto la normativa provinciale a riguardo contrasterebbe con le esigenze di armonizzazione anche in questo caso per la presenza di termini non omogenei a quanto previsto per gli altri comuni italiani³³. L'ottava censura accolta attiene invece a quella parte della legge provinciale in cui si dispone che l'esercizio provvisorio è autorizzato con accordo tra il Presidente della Provincia ed una rappresentanza del comune, diversamente da quanto si stabilisce nel TU enti locali dove si dispone che l'esercizio provvisorio venga autorizzato con legge o con decreto del Ministro dell'interno, senza menzione di eventuali accordi³⁴. Infine, un ultimo profilo di rilevata incostituzionalità attiene le variazioni al bilancio di previsione, anche in questo caso per difformità rispetto alla procedura posta a livello nazionale³⁵.

4. Su quali basi si impone un alfabeto contabile unico e statale?

La pluralità di scelte normative difformi introdotte dal legislatore provinciale, già di per sé contrastante con i caratteri di un rinvio recettizio, risulta incostituzionale anche ad uno sguardo complessivo; ciò in quanto l'opzione di fondo seguita dalla Provincia di Bolzano mediante tali interventi non è strumentale alla migliore leggibilità del bilancio, che la Corte aveva già ritenuto unico titolo legittimante l'intervento regionale in materia.

A fondamento della declaratoria di incostituzionalità la Corte costituzionale individua quindi una serie di ragioni, sulla base delle quali si nega che la disciplina statale di armonizzazione dei bilanci possa vincolare la Provincia di Bolzano limitatamente al rispetto dei principi della materia, senza estendere la propria forza vincolante alle regole di dettaglio. In questo quadro la riconduzione della materia "armonizzazione dei conti pubblici" nella competenza esclusiva statale costituisce solo un elemento accessorio impiegato nella motivazione, che non porta con sé un'estensione automatica delle categorie del regionalismo ordinario anche all'autonomia differenziata (già tutelata dalla Corte in quest'ambito ribadendo la valenza generale del principio pattizio); l'obiettivo di armonizzazione è garantito infatti anche a prescindere dalla qualificazione della materia, sia richiamando l'impegno ad un rinvio recettizio sul piano letterale, sia evidenziando le ragioni di sistematica e buona amministrazione che impongono a tutte le pubbliche amministrazioni l'uso del medesimo linguaggio contabile.

33Cfr. l'art. 15 della legge prov. n. 17 del 2015, difforme dall'art. 174 del d.lgs. n. 267 del 2000, come modificato dall'art. 74, comma 1, numero 22), del d.lgs. n. 118 del 2011.

34Cfr. l'art. 17 della legge prov. n. 17 del 2015, difforme dall'art. 74, comma 1, numero 12), del d.lgs. n. 118 del 2011, aggiunto dall'art. 1, comma 1, lettera aa), del d.lgs. n. 126 del 2014, che modifica l'art. 163 del d.lgs. n. 267 del 2000.

35Cfr. l'art. 18, della legge prov. n. 17 del 2015, difforme dall'art. 74, comma 1, numero 23), del d.lgs. n. 118 del 2011, che ha modificato l'art. 175 del d.lgs. 267 del 2000.

4.1. Rispettare i patti: il rinvio formale recettizio concordato nel c.d. Patto di Garanzia

In primo luogo la questione di costituzionalità è quindi risolta richiamando la citata disciplina statutaria, come novellata nel 2014 dal Patto c.d. di Garanzia concluso con lo Stato. L'accordo impone infatti chiaramente, sul piano letterale, una diretta trasposizione della disciplina statale di armonizzazione dei bilanci di cui al d.lgs. 118/2011, che non si presenta quindi come una mera norma interposta tra la lettera e) dell'art. 117 ed una potestà che rimane provinciale. La Corte ritiene al contrario il decreto legislativo 118 come espressivo di una disciplina statale normalmente auto-applicante, ma filtrata dal principio pattizio per le autonomie speciali; autonomie differenziate delle Province autonome a cui però in concreto – come unico privilegio sul piano sostanziale – è stato poi consentito di operare un rinvio recettizio, utile anche per garantirle da future revisioni della normativa unilateralmente apportate dallo Stato (rispetto alle quali l'art. 79, co. 4 *octies* pare poter essere interpretato nel senso che anche *pro futuro* è concesso un termine di un anno per il recepimento e l'adeguamento)³⁶.

Più precisamente la Corte costituzionale definisce il riferimento alla normativa del d.lgs. 118/2011 come "integrale", cioè comprensivo di tutte le disposizioni che riguardano la struttura e la disciplina dei bilanci e quindi idoneo – sia per la parte direttamente applicata agli enti locali, sia per quella che modifica il d.lgs. n. 267 del 2000 – a delineare un linguaggio contabile completo e che ha senso (permettendo comunicazione e comparabilità piena dei conti delle diverse PA) solo se applicato nella sua integralità³⁷.

Il carattere integrale di tale norma, per la Corte, sarebbe sotteso alla natura di «rinvio formale recettizio» di quanto prescritto dall'art. 79, comma 4 *octies*, dello Statuto. In questa ottica il recepimento con legge provinciale deve presentarsi come «un mero adempimento formale della Provincia autonoma»³⁸; adempimento che garantisce sia l'unità del sistema, essendo idoneo rendere davvero pienamente armonizzato l'ordinamento finanziario e contabile della Provincia stessa e dei suoi enti locali, sia l'autonomia, in quanto il carattere di rinvio alla disposizione anziché alla fonte assicura che le ulteriori modifiche che lo Stato eventualmente vorrà in futuro debbano essere nuovamente recepite, dando alla Provincia autonoma e al proprio sistema amministrativo il tempo per adeguarsi senza un'auto-applicabilità della normativa imposta invece dallo Stato nel resto del territorio nazionale. Solo in tale garanzia procedurale di originaria negoziazione e di non immediata auto-applicazione, e quindi nei tempi del recepimento, residua pertanto un'autonomia finanziario-contabile non ridotta alla sola potestà di migliorare la "leggibilità" dei bilanci.

La Corte costituzionale quindi non nega l'esistenza di una potestà provinciale – riconosciuta anche in sede di accordi ai sensi dell'art. 27 della legge 42/2009 – nella determinazione delle procedure di programmazione e contabili degli enti locali insistenti sul territorio provinciale, ma solo afferma che tale competenza non rileva di fronte all'esigenza di rendere comparabili i conti mediante uno stesso linguaggio armonizzato. Ciò perché la potestà di esprimere nella contabilità di tali enti locali le peculiarità connesse

³⁶La parte centrale del co. 4 *octies* dispone infatti che si recepiranno anche "...gli eventuali atti successivi e presupposti, in modo da consentire l'operatività e l'applicazione delle predette disposizioni nei termini indicati dal citato decreto legislativo n. 118 del 2011 per le regioni a statuto ordinario, posticipati di un anno".

³⁷Cfr. il punto 3.1. della sentenza 80/2017.

³⁸Cfr. il punto 3.2. della sentenza 80/2017.

e conseguenti all'autonomia costituzionalmente garantita alla Provincia autonoma di Bolzano trova il suo limite esterno nella legislazione statale ed europea in materia di vincoli finanziari³⁹.

4.2. I rischi di una Babele dei conti pubblici e l'esigenza di consolidamento dei bilanci

La Corte non si accontenta infatti di fondare la propria decisione sul dato letterale dell'accordo confluito in Statuto. Il giudizio va oltre, sia ribadendo le ragioni di sistema per le quali l'armonizzazione dei bilanci pubblici come competenza esclusiva statale si impone anche alle autonomie speciali, sia evidenziando il fondamento fattuale – di buon senso – che ha condotto alla tendenziale armonizzazione della disciplina contabile pubblica già prima della revisione costituzionale del 2012 (che a tale tendenza ha poi dato copertura)⁴⁰.

Peraltro già in precedenza la Corte costituzionale aveva qualificato l'armonizzazione contabile come materia connotata da carattere "integrato", facendo riferimento a tutti i precetti costituzionali posti a tutela degli interessi finanziari di carattere generale⁴¹. La Corte in tale prospettiva ricorda come, prima ancora che una conseguenza giuridica dello spostamento di tale competenza statale dal terzo al secondo comma dell'art. 117 Cost., l'indefettibilità del principio di armonizzazione dei bilanci pubblici sia da ritenere ontologicamente collegata alla necessità di leggere, secondo il medesimo linguaggio, le informazioni contenute nei bilanci pubblici. Una serie di inderogabili ragioni si integrano quindi tra loro ad imporre l'armonizzazione degli alfabeti contabili, ed i referenti costituzionali di tali esigenze di fatto possono essere individuati nella stretta relazione funzionale tra «armonizzazione dei bilanci pubblici», «coordinamento della finanza pubblica», «unità economica della Repubblica» e osservanza degli obblighi economici e finanziari imposti dall'Unione europea⁴².

L'armonizzazione dei bilanci è quindi un prerequisito di politiche di finanza pubblica coerenti e efficienti, ponendosi come un meta-valore cui la Corte costituzionale conferisce un ruolo di primo piano fino a qualificare il bilancio stesso come "bene pubblico" e ad individuare a beneficio delle autonomie spazi residui solo se funzionali a garantire ai cittadini una migliore leggibilità⁴³. E ciò per considerazioni logiche ed ontologiche, prima ancora che giuridico-sistematiche.

Tali ragioni di unità finanziaria-contabile estendono così la propria forza normalizzante anche alle Regioni speciali, con una capacità condizionante del dato fattuale finanziario che non costituisce peraltro una novità⁴⁴. La finanza delle Regioni a statuto speciale è infatti parte della "finanza pubblica allargata" nei cui riguardi lo Stato da sempre ha avuto –

39Cfr. ancora Corte cost. 6/2017.

40Per un'esposizione delle ragioni dell'armonizzazione cfr. S. BILARDO, *Il pareggio di bilancio in Costituzione per gli enti territoriali: tra riforma della contabilità e patto di stabilità*, in *Azienda pubblica*, fasc. 4, 2013, pp. 527 ss. e L. ANTONINI, *Armonizzazione contabile e autonomia finanziaria degli enti territoriali*, cit.

41Cfr. Corte cost. 184/2016.

42Sulla dimensione europea di questa necessità di armonizzazione va evidenziato come analoga esigenza di utilizzare un alfabeto comune si sia posta anche nelle contabilità nazionali, come emerge dalla direttiva 2011/85/UE del Consiglio dell'8 novembre 2011, relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri.

43Cfr. *supra* il par. 2.

e tutt'ora conserva – poteri di disciplina generale e di coordinamento, nell'esercizio dei quali poteva e può richiamare pure le autonomie speciali a concorrere al conseguimento degli obiettivi complessivi di finanza pubblica, connessi anche ai vincoli europei⁴⁵.

In questo senso, sebbene gli orientamenti iniziali della Corte costituzionale avessero positivamente preso posizione circa l'applicazione del nuovo art. 119 Cost. nei confronti di tutte le autonomie, ordinarie e speciali, senza che fosse necessario ricorrere a meccanismi concertati di attuazione statutaria⁴⁶, successivamente la prassi attuativa dell'art. 27 della legge 42/2009 ha condotto invece anche la giurisprudenza verso un più rigoroso rispetto dell'autonomia, in particolare nelle forme delle garanzie del principio pattizio (chiaramente riconosciuto anche dalla Corte costituzionale⁴⁷).

La giurisprudenza costituzionale sembra aver dato per presupposto che il rispetto della specialità trovi un suo limite nella realtà dei fatti economici, ed è il senso comune prima ancora della Costituzione ad imporre – strumentale all'unità dell'ordinamento e al buon andamento dell'amministrazione – un coordinamento della finanza pubblica anche differenziata e, soprattutto, un unico alfabeto contabile necessario per il consolidamento dei conti pubblici. I vincoli di finanza pubblica obbligano l'Italia nei confronti dell'Unione europea ad adottare politiche di contenimento della spesa, il cui rispetto viene verificato in relazione al bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche⁴⁸; un simile bilancio consolidato deve corrispondere ai canoni stabiliti dalla stessa Unione europea così che le sue componenti aggregate, costituite dai bilanci degli enti del settore pubblico allargato, sono a loro volta necessariamente soggette alla disciplina statale che ne coordina il concorso al raggiungimento degli obiettivi stabiliti in sede europea⁴⁹.

In questa prospettiva l'armonizzazione dei bilanci pubblici, prima che una competenza ex art. 117 Cost., si presenta come un indefettibile risultato imposto dalle necessità pratiche della buona amministrazione. L'armonizzazione è infatti finalizzata a realizzare l'omogeneità dei sistemi contabili per rendere i bilanci delle pubbliche amministrazioni aggregabili e confrontabili⁵⁰.

4.3. Il carattere polifunzionale della materia “armonizzazione dei conti pubblici”

La qualificazione costituzionale della materia armonizzazione dei conti pubblici come di

44Sia consentito rinviare a F. GUELLA, *Sovranità e autonomia finanziaria negli ordinamenti composti. La norma costituzionale come limite e garanzia per le dimensioni della spesa pubblica territoriale*, Napoli: Editoriale Scientifica, 2014, pp. 566 ss.

45Cfr. ad esempio Corte cost. 416/1995, 421/1998, 36/2004.

46Cfr. Corte cost. 425/2004, ove si afferma che non si potrebbero rinvenire ragioni giustificatrici di una così radicale differenziazione fra i due tipi di autonomia regionale, in relazione ad un aspetto – quello della soggezione a vincoli generali di equilibrio finanziario e dei bilanci – che non può non accomunare tutti gli enti operanti nell'ambito del sistema della finanza pubblica allargata. Cfr. M. BARBERO, *La “Golden rule” fra diritto nazionale e diritto comunitario*, in *Il Diritto della Regione*, fasc. 3-4, 2004, pp. 508 ss.

47Cfr. da ultimo Corte cost. 188/2016. Per il riconoscimento nella materia specifica dell'armonizzazione di bilancio, da cui l'accordo che ha portato al co. 4 *octies*, cfr. Corte cost. 178/2012 (su cui si rinvia a G. D'AURIA, *Armonizzazione dei bilanci pubblici e regioni a statuto speciale*, in *Il Foro italiano*, fasc. 1, pt. 1, 2013, pp. 74 ss.).

48Cfr. Corte cost. 138/2013, 425/2004 e 36/2004.

49Cfr. Corte cost. 40/2014.

competenza esclusiva statale diviene quindi il riflesso di tale dato di fatto, la riforma costituzionale del 2012 ponendosi in definitiva come la ratifica di un valore costituzionale assunto da tale funzione anche a Costituzione invariata (sebbene lo spostamento della materia dalla competenza concorrente a quella esclusiva abbia certamente finito per accentuare una tendenza altrimenti sottotraccia, con ripercussioni sui nuovi e più accentuati indirizzi anche giurisprudenziali di riconoscimento allo Stato di questa potestà)⁵¹.

In sostanza, senza l'uniformità dei linguaggi assicurata dall'armonizzazione dei conti pubblici non sarebbe possibile alcun consolidamento della finanza pubblica allargata: la sommatoria dei singoli bilanci delle amministrazioni pubbliche non può che avvenire in un contesto espressivo assolutamente omogeneo in tutte le sue minime articolazioni tecniche e di dettaglio⁵². Tale consolidamento è poi essenziale per il rispetto dei vincoli europei, per garantire il coordinamento della finanza pubblica, per assicurare il carattere unitario della Repubblica e l'eguaglianza dei cittadini, nonché per condurre alla piena trasparenza nella pubblica amministrazione.

Una pluralità di valori, pertanto, rimangono sottesi ed impliciti nella materia "armonizzazione dei conti pubblici", che davanti alle competenze dell'autonomia (anche) speciale assume così uno spessore necessariamente prevalente per il carico di interessi che tale funzione porta con sé; funzione strumentale al raggiungimento di numerosi altri obiettivi costituzionalmente pregevoli, dal che la Corte costituzionale ha finito per qualificare l'armonizzazione dei conti come mezzo "polifunzionale"⁵³.

Se da un lato, quindi, il sistema contabile provinciale – indipendentemente dalla sua possibile configurazione come autonoma materia ascrivibile alla potestà legislativa della Provincia autonoma di Bolzano – non è stato totalmente sottratto ad un'autonoma regolazione (residuando gli spazi in cui la legge regionale/provinciale può incrementare la leggibilità dei dati finanziari), d'altro lato questa competenza residua è ridotta in confini angusti proprio perché intrinsecamente soggetta a quelle plurime limitazioni che sono necessarie "a consentire il soddisfacimento contestuale di una pluralità di interessi costituzionalmente rilevanti"⁵⁴.

50Cioè «in modo da soddisfare le esigenze informative connesse a vari obiettivi quali la programmazione economico-finanziaria, il coordinamento della finanza pubblica, la gestione del federalismo fiscale, le verifiche del rispetto delle regole comunitarie, la prevenzione di gravi irregolarità idonee a pregiudicare gli equilibri dei bilanci», dal che il carattere "integrato" della funzione di armonizzazione (cfr. Corte cost. 184/2016), che si affianca al carattere "integrale" della norma statale con cui tale armonizzazione è operata, su cui cfr. *supra* par. 4.1.

51Per la ricostruzione delle tendenze giurisprudenziali avviate dalla riforma costituzionale cfr. G. RIVOSACCHI, *L'armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali: orientamenti e prospettive alla luce della giurisprudenza costituzionale*, in *federalismi.it*, fasc. 17, 2016.

52Cfr. il punto 3.4. della sentenza 80/2017: «L'omogeneità dell'espressione finanziaria e contabile deve ricomprendere non solo gli schemi ed i modelli aggreganti ma anche la rappresentazione uniforme dei fenomeni giuridici ed economici sottesi alla struttura matematica dei bilanci. Così, ad esempio, deve essere uniforme la disciplina dei residui attivi e passivi perché i crediti e i debiti delle amministrazioni pubbliche devono possedere lo stesso comun denominatore a prescindere dal livello di autonomia di cui sono dotate le amministrazioni stesse. Analogamente va detto per il riconoscimento dei debiti fuori bilancio, la cui "tipicità" è connotato essenziale per l'inclusione nelle scritture contabili degli enti territoriali».

53Cfr. il punto 3.4. della sentenza 80/2017.

54Cfr. Corte cost. 279/2006.

Inoltre, sul piano sistematico, la Corte precisa in cosa consista il carattere polifunzionale dell'armonizzazione dei conti pubblici già affermato in precedenza. L'armonizzazione di bilancio è infatti un ambito finanziario astrattamente riferibile a più interessi costituzionali protetti: le prerogative finanziarie dell'autonomia devono essere compatibili con le regole indefettibili di contabilità perché queste sono strumentali ad una pluralità di altri precetti costituzionali⁵⁵.

Più nello specifico, l'armonizzazione di bilancio dopo la legge 5 maggio 2009, n. 42 e le riforme da essa avviate, nonché con la copertura offerta a tali riforme dalla legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, ha assunto gradualmente una fisionomia più ampia e rigorosa attraverso la legislazione ordinaria ed in particolare, per quel che riguarda gli enti territoriali, attraverso la centralità nella prassi di razionalizzazione dei conti pubblici che il d.lgs. n. 118 del 2011 è andato conquistandosi al momento della propria implementazione.

Il nesso di interdipendenza che lega l'armonizzazione alla materia del coordinamento finanziario, rimasta di competenza concorrente, e la profonda e reciproca compenetrazione che nei fatti caratterizza queste due previsioni dell'art. 117, hanno comportato che proprio in sede di legislazione attuativa si sia verificata un'espansione della prospettiva dell'armonizzazione ad ambiti di regolazione che più propriamente si pongono nell'alveo del coordinamento. Nello specifico, l'armonizzazione è strumentale e preliminare al coordinamento finanziario, la finanza pubblica non potendo essere coordinata se i bilanci delle amministrazioni non assumono la stessa struttura e se il percorso di programmazione e previsione non è temporalmente armonizzato con quello dello Stato; al contempo, tale strumentalità – dopo che l'armonizzazione ha assunto status di competenza esclusiva – rischia sempre più di andare assorbendo il coordinamento propriamente inteso, trasformando l'armonizzazione in uno strumento finalistico più snello, posto che la prevalenza delle logiche di armonizzazione su quelle di coordinamento (garantita dal porsi delle prime come competenza esclusiva statale) induce tanto la discrezionalità del legislatore quanto le argomentazioni della Corte a ricercare nei linguaggi armonizzati della contabilità gli strumenti per indurre o giustificare politiche finanziarie coordinate.

⁵⁵Cfr. Corte cost. 129/2016, 10/2016 e 184/2016.