

Dal bilancio come «bene pubblico» all'abuso di bilancio

Federico Jorio

SOMMARIO: Prologo. – 1. Il bilancio è bene pubblico. – 2. La rappresentazione di quanto previsto e compiuto. – 3. Qualità, definizione e strumentalità. – 4. Funzione e opportunità, reali e mancate. – 5. Caratteristiche e peculiarità. – 6. Il contributo della Consulta in materia di bilancio e sue garanzie. – 6.1 Bilanci e sistemi contabili armonizzati. – 6.2 Equilibrio di bilancio e suo significato. – 6.3 Il tema della responsabilizzazione dei decisori eletti. – 7. L'abuso di bilancio.

Prologo

Con le regole incise nella più recente parte «economica» della Carta costituzionale¹ viene a configurarsi un «diritto al bilancio»², inteso come diritto del singolo e delle formazioni sociali di riferimento ad acquisirne la conoscenza in modo da rendersi parte attiva del controllo dei rapporti giuridici a contenuto economico che lo caratterizzano. Un diritto da esercitarsi in via indiretta, attraverso la discussione e l'approvazione da perfezionarsi nell'ambito delle assemblee elettive, ma incidente direttamente sui cittadini rappresentati, dal momento che con la sua condivisione degli organi rappresentativi vengono determinati sia il prelievo fiscale, gravante sui cittadini e sulle imprese ivi operanti, che la scansione investimenti di futuro godimento che le spese correnti. Tutto questo è finalizzato a favorire la partecipazione alle decisioni rese dalle competenti *governance* in tema di

¹ La revisione della Carta intervenuta con la legge costituzionale n.1/2012 (più esattamente, riferibile nella parte che ha riguardato la scrittura dell'art. 81, l'aggiunta dell'art. 97,1 e l'implementazione dell'art. 119,1) ha dato modo – messa in relazione alle regole costituzionali che hanno novellato nel 2001 il Titolo V, Parte seconda, e più precisamente a quella contenuta nel sesto comma dell'art. 119, afferente alle rigide ed esclusive condizioni imposte al sistema autonomistico territoriale per ricorrere all' indebitamento – di individuare le regole caratteristiche di salvaguardia e di tutela dell'economia e del patrimonio pubblico.

² M. Degni, *Democrazia cognitiva e decisione di bilancio*, in G. Colombini (a cura di) *Democrazia e bilancio pubblico*, Napoli, 2021, 320-321.

programmazione nonché alla costante verifica dell'operato della pubblica amministrazione. Ancor prima che il diritto al bilancio³ trovi la sua connotazione giuridica, anche per le ricadute sociali che dallo stesso derivano, assume rilevanza «il diritto *del* bilancio»⁴, quale disciplina organica derivata dalla legalità costituzionale, che lo erige a strumento insostituibile per *intelligere* le modalità di funzionamento del sistema istituzionale democratico, per assicurare il livello di esigibilità dei servizi fondamentali e delle prestazioni essenziali dei diritti civili e sociali nonché per favorire la sostenibilità socioeconomica del sistema produttivo⁵.

Esso va pertanto considerato, in ossequio all'ineludibile principio di continuità del bilancio, come espressione giuridico-economica a formazione dinamica, funzionale a determinare un valore assoluto della realtà patrimoniale conseguita *in progress*, anche ricorrendo a variazioni straordinarie, tendenti a rendere neutre – atteso il divieto di irretrattabilità dei saldi⁶ – le appostazioni pregresse

³ La qualificazione del diritto al bilancio proviene dalla concezione più democratica del concetto di bilancio, che debuttò nella seconda metà del '700 con un atto pubblico, denominato *Appropriation Act*, ove erano scandite le entrate tributarie da pretendere a fronte delle spese necessarie a soddisfare il fabbisogno della collettività francese. Di fatto, in quel momento venne concepito il diritto al bilancio nel senso attuale, ovvero sia il diritto riconosciuto al popolo, mediante i suoi rappresentanti, di proporre, discutere e approvare il documento contabile con il quale vengono fissate le entrate previste, derivanti principalmente dal prelievo erariale, e le uscite programmate, sia in conto corrente che in conto capitale. In buona sostanza, come scrisse S. Buscema, *Il bilancio dello Stato, delle Regioni, dei Comuni, delle Province, degli enti pubblici istituzionali*, Milano, 1966, 138, «la evoluzione della legislazione sui bilanci è frutto della lotta dei popoli per la libertà e per la giustizia sociale, da cui scaturisce la coscienza di intervenire nella cosa pubblica rivendicando il diritto di controllare le spese come conseguenza dei mezzi finanziari forniti allo Stato, non potendo più sopportare l'arbitrio dei sovrani nel soddisfacimento dei pubblici bisogni». Da qui, una lettura estensiva del vigente art. 81, così come attuato dalla legge rinforzata n. 243/2012, più esattamente dei commi 4 e 6, che imponendo alle rappresentanze parlamentari l'approvazione di una legge di bilancio, contenente le norme e i criteri per assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese e la sostenibilità del debito pubblico, riconoscono l'esistenza di un diritto al bilancio della collettività nazionale. In quanto tale abilitata a pretendere dallo Stato un bilancio che sia conforme alle regole, alle esigenze di equilibrio economico pluriennale, alle richieste dell'UE di adeguamento al Patto di Stabilità e Crescita europeo, alla corrispondenza del mandato affidato ai rappresentanti eletti. Ciò messo in relazione con gli eventuali maggiori oneri per fare fronte alla sua sostenibilità che, in quanto gravanti sulla ricchezza e sul patrimonio dei cittadini, in capo ad essi il diritto ad essere previsti nella legge di formazione del bilancio.

⁴ E. Cavasino, *La dimensione costituzionale del "diritto del bilancio". Un itinerario di giurisprudenza costituzionale: dalla sentenza n. 196 del 2018 alle nn. 18 e 105 del 2019*, in *Diritto & Conti*, n. 1, 2019, 7-9, nel quale l'A. esamina e commenta tre importanti pronunce della Consulta sul tema, conseguenti ad altrettanti specifici impulsi della Corte dei conti. Più esattamente, ad ordinanze adottate dalle Sezioni regionali di controllo della Liguria (n. 34/2018, formulata nel corso del giudizio di parificazione del rendiconto regionale, cui ha fatto seguito la sentenza n. 196/2018), della Campania (n. 70/2018, formulata in relazione alla legislazione statale con la quale si interveniva nella disciplina dei predissesti comunali, cui ha fatto seguito la sentenza n. 18/2019) e della Sicilia (n. 132/2018, formulata in relazione alla proroga dei termini inibitori dell'applicazione dell'art. 243-*quater*, comma 7, del Tuel, afferente alla dichiarazione di dissesto, cui ha fatto seguito la sentenza n. 105/2019).

⁵ F. Sucameli, *Il giudice del bilancio nella costituzione italiana*, Collana nuove autonomie, monografia 25, Napoli, 2022, 115-122, ove l'A. passa in rassegna i *dicta* delle Sezioni riunite in speciale composizione, affermativi della certezza del diritto del bilancio, un tema che il medesimo approfondisce, sia sul piano interno che su quello europeo, dedicando al tema, rispettivamente due capitoli, V e il VI

⁶ Da ultimo: Corte dei Conti, SS.RR in sede giurisdizionale, sentenza n. 16/2022; Corte dei Conti, Sez. regionale di controllo per la Campania, deliberazione n. 97/2022.

errate ovvero rese obsolete da eventi sopravvenuti ovvero sulla base di presunzioni *iure et de iure*, finalizzate a rendere i crediti relativi non verosimilmente riscuotibili. Ciò allo scopo di garantire una formulazione del bilancio attendibile e attualizzata nei valori.

Al fine di rendere la sua rappresentazione riconducibile alla realtà economico-patrimoniale, il bilancio dovrà essere, pertanto:

- 1) emblematico di una valorizzazione aggiornata al mercato dei cespiti immobiliari produttivi, ancorché se pervenuti con metodologie contrattuali diverse dalla tradizionale e ricorrente compravendita, con valori patrimoniali commerciali attualizzati del bene in godimento e non già (nell'ipotesi, per esempio, del *leasing*) di quelli meramente previsti per il riscatto finale⁷;
- 2) sfronato delle leve finanziarie, rappresentative della situazione di indebitamento contratto per investimenti ovvero per ammortamento di debitorie pregresse e/o per restituzioni delle più attuali anticipazioni di liquidità, non necessariamente ispirati alla generazione di incrementi di patrimonio immobiliare e, comunque, fisso;
- 3) depurato delle relative quote di ammortamento funzionali a determinare ribassi contabili virtuali di reddito;
- 4) sterilizzato, infine, delle componenti straordinarie attive e passive, rispettivamente, propedeutiche a formare componenti positive di profitto ovvero a concretizzarne di negative, tanto da pervenire ad un più corretto risultato di esercizio, non inciso dalla regolarizzazione di poste pregresse non propriamente corrette.

⁷ E. Caterini, *Il sistema giuridico del bilancio nella legalità costituzionale*, in *Rivista di diritto dell'impresa*, Napoli, 2021, 155-164, ove l'A., in relazione alla diversa valutazione di appostazione contabile dei cespiti immobiliari ammortizzabili, sottolinea due possibili metodiche eventualmente riferibili, solo che si faccia divenire applicabile nell'ordinario la disciplina eccezionale riservata ai prodotti finanziari. Una, fondata sul costo storico tratto dall'atto negoziale di provenienza ovvero dalla somma dei costi affrontati per realizzarlo, l'altra, che invero sta assumendo prevalenza, del *fair value*, inteso come valore equo derivante da una stima potenziale ricavabile dal mercato, ritenuto applicabile tuttavia per la rideterminazione dei *quantum* finanziari appostati, in quanto tale da ritenersi disposizione di carattere eccezionale. Nell'approfondire un siffatto dualismo di tipo valorizzativo, l'A. afferma che il riferimento: al costo storico «tende a limitare la discrezionalità estimativa e ad assimilare la tecnica di appostazione a quella che riguarda le poste meramente numeriche, ossia prive di attività valutativa»; quello al *fair value*, di contro, «accentua la discrezionalità del redattore degli atti di bilancio e tende a rispettare la supposta realtà "di mercato", a prescindere dalla sua veridicità», attestata tuttavia da atti giurati di natura peritale. Il problema che viene posto dall'A. – che sul piano sostanziale potrebbe essere riconsiderato per la valutazione attualizzata dei netti patrimoniali ascrivibili alla PA, così come avviene per quelli afferenti all'impresa, specie nelle ipotesi di valorizzazioni di modifica formale dei loro assetti giuridici, ivi compresa la scissione di rami aziendali – è quello se e fino a quando il ricorso al valore attualizzato al mercato, piuttosto che quello riferibile al costo storico, possa essere considerato eccezionale. Ciò in relazione alla necessaria aderenza alle clausole generali della correttezza, veridicità e prudenza, inevitabili per determinare lo stato e la consistenza oggettiva dei valori patrimoniali goduti dal sistema Repubblica, tanto da attualizzare a realtà le sue ricchezze attraverso una corretta determinazione dei netti e non già degli avanzi/disavanzi di amministrazione non più rispettosi della verità contabile assoluta.

Tutto questo allo scopo di rimediare alle lacune valutative determinate dal tradizionale estimo patrimoniale, fondato sui valori di libro e non su quelli di mercato. Così facendo, soprattutto consentendo alla disposizione recante la *fair value*, da considerarsi eccezionale, di assumere una applicabilità ordinaria anche sulla valorizzazione in bilancio dei cespiti immobiliari, si contribuirà notevolmente a rappresentare coerentemente l'esistente e i valori dal medesimo espressi al massimo della loro oggettività valorizzativa.

Da qui, l'importanza dello studio e approfondimento del diritto del bilancio che accentua la sua centralità in costanza di un abnorme debito pubblico, che genera insostenibili oneri finanziari anche per il sistema produttivo, e che è da ricondurre ad una rinnovata legislazione ordinaria attuativa degli artt. 81, 97, co.1, e 119, co. 1, della Costituzione.⁸

Pubblico e privato sono da considerarsi pertanto, in relazione al principio di legalità costituzionale, concomitanti e interdipendenti nel garantire la sostenibilità reciproca dei loro bilanci, funzionale a contribuire al ripiano del debito pubblico e, attraverso la leva monetaria e quella produttiva, a realizzare la pari dignità sociale dei cittadini e le condizioni favorevoli alle imprese⁹.

Una costruttiva interazione tra gli attori istituzionali è tutta da concepire, nella misura in cui la stessa si renda garante di finalità non disgiunte da quelle sociali e solidaristiche, volte ad assicurare i servizi necessari e le prestazioni indispensabili alla persona, esigibili nella misura fissata dai livelli essenziali *standard* dei diritti civili e sociali, di cui all'art. 117, co. 2, della Costituzione. Un insieme di azioni convergenti, ove: il comparto pubblico assicura la sostenibilità del siste-

⁸ E. Cavasino, *op. cit.*, in *Diritto & Conti*, n. 1, 2019, 12 ss., ove l'A. sottolinea come la giurisprudenza costituzionale abbia ben affrontato il nodo interpretativo degli anzidetti artt. 81, 97, comma 1, e 119 della Costituzione orientandosi nel dare «piena effettività ai principi costituzionali sul bilancio». Di conseguenza, ha ritenuto dare risalto alla volontà del legislatore costituzionale di collocare il Magistrato contabile, «oggi definita(o) come organo dello Stato-ordinamento, in una posizione centrale nella garanzia dei vincoli costituzionali ed europei di bilancio e sostenibilità del debito pubblico (Corte cost. n. 60 del 2013)».

⁹ A. Brancasi, *L'introduzione del principio del c.d. pareggio di bilancio: un esempio di revisione affrettata della Costituzione*, *Forum Quaderni Costituzionali*, 10 gennaio 2012, 2, ove l'A. sottolineava l'assoluta non funzionalità della prescrizione costituzionale ad incidere, se non nel (molto) lungo termine, sul rientro del debito pubblico e, dunque, a tutela della fase emergenziale di risanamento della finanza pubblica, bensì a perseguire l'equilibrio economico e a limitare segnatamente il ricorso all'indebitamento, attraverso i quali assicurare, mediante una maggiore cura da preservare alla formazione dei conti economici, l'equità e l'uniformità nella esigibilità dei diritti fondamentali dei cittadini e una condizione finanziaria più favorevole all'iniziativa economica privata; E. Furno, *Pareggio di bilancio e diritti sociali: la ridefinizione dei confini nella recente giurisprudenza costituzionale in tema di diritto all'istruzione dei disabili*, in *Nomos*, 2017, n. 1, 3, ove l'A. – a proposito della legge rinforzata n. 243/2012, ampliativa dei principi sanciti dalla legge costituzionale n. 1/2012 «all'intero comparto delle Pubbliche amministrazioni fino a comprendervi anche gli enti non territoriali, in modo da integrare quanto stabilito dal riformulato art. 97 Cost.» – ha sottolineato la *ratio* legislativa di volere contenere drasticamente la spesa pubblica «in coerenza con i vincoli imposti dall'Unione Europea agli Stati membri», anche al fine di liberare risorse dall'impiego corrente per destinarle allo sviluppo e alla produttività economica, oltre che ad una migliore erogazione delle prestazioni afferenti ai diritti sociali.

ma istituzionale a mezzo del conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica italo-europei; il settore privato si impegna per lo sviluppo sostenibile in un auspicato conseguibile equilibrio tra occupazione, utili d'impresa e corretta contribuzione al gettito fiscale.

Il disequilibrio nell'agire concomitante delle componenti pubbliche e private causa un pericoloso effetto domino, con ricadute negative sia nell'efficienza della pubblica amministrazione che nella permanenza *in bonis* delle imprese.

Di conseguenza, il diritto oggettivo del bilancio si pone come regola fondamentale dell'organo preposto, funzionale all'effettivo monitoraggio e controllo dell'andamento economico-finanziario e dell'assetto patrimoniale. Di tal che, esso è il *medium* dell'attuazione della legalità costituzionale (artt. 81, 97.1, 119.1, Cost.), tanto da obbligare l'interprete ad una rilettura sistemica dei principi degli artt. 81, 97.1, 114 e 119.6 della Costituzione. Una opzione interpretativa sistemica intesa a ben sequenziare il bilancio pubblico e quello privato, ambedue strumenti progressivi di controllo democratico della finanza pubblica, di breve e lungo periodo, e dei fini sociali attribuiti alle attività economiche pubbliche e private.

1. *Il bilancio è bene pubblico*

Il bilancio pubblico è divenuto sempre più simile, alla luce della disciplina dettata dal vigente d.lgs. n. 118/2011, a quello privato a seguito della introduzione, quanto alle autonomie territoriali e loro enti partecipati compresi quelli del servizio sanitario nazionale, del criterio redazionale di tipo economico-patrimoniale. In una tale dimensione ha oramai assunto, anche attraverso la sua forma consolidata, la prerogativa e i connotati del bene pubblico¹⁰, nel senso soprattutto di essere ritenuto un complesso organico delle informazioni alfa-valoriali, rappresentative della costruzione progressiva dei saldi riguardanti la provenienza e l'impiego delle risorse assunte a diverso titolo nella disponibilità del decisore pubblico interessato. Quest'ultimo tenuto alla sua puntuale redazione e modifica "manutentiva" da esercitarsi – relativamente alla sua funzione istituzionale di elaborazione dello strumento previsionale, anch'esso accompagnato da quello consolidato – attraverso le apposite variazioni infra-annuali di bilancio, anch'esso consolidato, ma – anche in sede rendicontativa – la rappresentazione del risultato gestorio delle proprie partecipate, con l'obbligo di ripianare le eventuali perdite prodotte

¹⁰ Corte costituzionale, sentenza 20 luglio 2016, n. 184 (red. Carosi); Corte costituzionale, sentenza 17 aprile 2019 n. 89 (red. Sciarra); Corte costituzionale, sentenza 14 febbraio 2019 n. 19 (red. Morelli); Corte dei conti, SS.RR. in sede giurisdizionale, in speciale composizione ex art. 6, c. 6, lett. a), CGC: sentenza 12 novembre 2020 n. 32, sentenza 5 ottobre 2020 n. 21 e sentenza 3 ottobre 2020 n. 20.

dalle stesse. In quanto tale è da considerarsi bene pubblico avente ad oggetto un complesso di situazioni e rapporti giuridici, cui la normativa assegna il ruolo di strumento di informazione corretta, esaustiva, veritiera, tempestiva, rispondente agli scopi dell'ente, cui il bilancio fa riferimento, rendendone accessibili i conti nonché di esaustiva interpretazione. Tutto questo gli attribuisce il ruolo di essere l'espressione fedele dell'esercizio della democrazia istituzionale e il requisito di porsi come mezzo conservativo della formazione valoriale delle ricchezze pubbliche, perché rappresentativo dei dati contabili reali e della coerenza tra le risorse ivi allocate e le politiche pubbliche prodotte istituzionalmente in linea con gli obiettivi di interesse pubblico. Conseguentemente, il bilancio facilita il controllo degli enti preposti e della cittadinanza per conto della quale viene correttamente e tecnicamente «nutrito» nel rispetto delle cause e dei rapporti giuridici che determinano le scritture contabili. Esso recita una importante funzione di stabilizzazione dei conti della Repubblica e, di guisa, di esercizio delle politiche riguardanti il prelievo fiscale. In quanto tale è un bene pubblico che incide direttamente nella qualità della vita delle collettività e del funzionamento del sistema istituzionale pubblico, così come di quello imprenditoriale, e quindi è da considerarsi espressione del diritto del cittadino alla consultazione e alla conoscenza della formazione progressiva dei saldi. Pertanto, ben lungi dall'essere esclusivamente un esercizio periodico di tipo altamente tecnico-contabile, è da considerarsi il riferimento direzionale che determina il buon andamento quali-quantitativo sia della istituzione Repubblica, nel suo complesso, che del sistema produttivo, con naturali ricadute su quello della ricerca/innovazione¹¹.

A ben vedere, è un bene pubblico naturalmente inteso come strumento a formazione ricorrente e periodica, perché si ripete ciclicamente e si rinnova ad intervalli di tempo costanti, annuali e riferiti al successivo biennio, ma con valori suscettibili anche di una consistente mutevolezza, specie a seguito di appostazioni di componenti economiche straordinarie¹². In quanto tale è determinato e caratterizzato dalla imprescindibile continuità delle obbligazioni via via in essere generative delle movimentazioni dei conti e della loro esecuzione progressiva delle scritture contabili e dagli effetti della programmazione definita dagli organi di governo, da misurarsi – quanto alle realizzazioni preventivate – con una progressiva e puntuale rendicontazione, nonché dalla obbligatoria regolarizzazione dei

¹¹ M. Degni, P. De Ioanna, *Il bilancio è un bene pubblico, potenzialità e criticità delle nuove regole del bilancio dello Stato*, Roma, 2017. G. Colombini, *Buon andamento ed equilibrio finanziario nella nuova formulazione dell'art. 97 Cost.*, in *Il Diritto del bilancio e il sindacato sugli atti di natura finanziaria*, Atti del Convegno 16-17 marzo 2017, dedicato alla magistratura contabile, Milano, 2019, 381-388.

¹² 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 Associazione Italiana Costituzionalisti*, 31 gennaio 2018, n. 1, 15 ss.

valori patrimoniali iscritti in bilancio ma non corrispondenti a veridicità, certezza e attualità, pretese dalla vigente disciplina di armonizzazione delle contabilità, riferita agli artt. 1 e 2 della legge delega 5 maggio 2009, n. 42, attuativa dell'art. 119 della Costituzione¹³.

Dal che la sua anzidetta definizione di bene pubblico, dal momento che costituisce uno strumento/documento obbligatorio da perfezionare da parte di chi assume la responsabilità di amministrare la collettività che lo ha preposto, elettoralmente o meno, alla carica istituzionale tenuta all'adempimento, cui è imposta la sua redazione e approvazione annuale. In tale senso il bilancio è pertanto regolato in modo tale da assicurare il corretto utilizzo delle risorse, sino a richiedere un giudizio sulla sua formazione progressiva, di diritto e di merito, da parte del magistrato contabile territorialmente competente in sede di controllo (di parificazione per le Regioni), e una valutazione di tipo politico messo in condizione di confrontare il preventivo/programmato con quanto rendicontato/realizzato.

Una specificità definitoria del bilancio, quella di bene pubblico¹⁴, cui è ormai pervenuta sia la giurisprudenza costituzionale che contabile espressasi nel suo massimo grado, sulla quale si è pronunciata ampiamente la dottrina economica¹⁵. Ciò in considerazione del suo obiettivo primario di essere testimone documentale di un processo finalizzato al perseguimento dell'equilibrio economico come obiettivo politico-programmatico dei decisori. Di conseguenza, esso assume una funzionalità di scopo, strumentale a generare e assicurare la stabilità economica attraverso l'applicazione sostanziale delle regole generali di finanza pubblica finalizzate al perseguimento dell'equilibrio economico, in una metodologia tale da consentire il confronto e la comparabilità nel tempo e nello spazio tra i settori, i livelli territoriali e tra i diversi valori riportati nei documenti contabili. Dunque,

¹³ Corte dei conti, Sezioni Riunite in sede giurisdizionale, in speciale composizione, sentenza 29 luglio 2019, n. 23 (est. Sucameli), nella quale il massimo giudice contabile assume che il bilancio pubblico finanziario è rappresentativo di un processo nel quale un siffatto istituto giuridico, in quanto atto concluso rappresentativo di fatti previsti in un dato tempo, si sviluppa in modo ciclico e senza soluzione di continuità. Il tutto, non tenendo conseguentemente conto di un inizio e una fine, tra previsione e rendicontazione, bensì tra programmazione e il verificarsi di fatti determinanti man mano che gli stessi si svolgono. Ciò allo scopo di garantire l'«inderogabile principio di continuità tra gli esercizi finanziari», sancito dalla Corte costituzionale nelle sentenze nn. 274/2017 e 105/2019, e tenuto conto al riguardo degli obblighi costituzionali e legislativi dettati in materia di programmazione e tutela degli equilibri economico-finanziari.

¹⁴ A. Carosi, *La Corte costituzionale tra autonomie territoriali, coordinamento finanziario e garanzie dei diritti*, *Rivista AIC*, 2017, n. 4, 18, ove l'A. giustifica il ricorso alla definizione del bilancio come «bene pubblico», in quanto inteso «come documento capace di informare il cittadino sulle obiettive possibilità di realizzazione dei programmi e sull'effettivo mantenimento delle promesse elettorali».

¹⁵ M. Degni, *Il bilancio è un bene pubblico*, Menabò di *Etica&Economia*, 4 luglio 2017, n. 67, nel quale evidenzia tre ragioni che giustificano la definizione di bene pubblico del bilancio. Più esattamente, che esso è: 1) il punto di equilibrio di un processo politico avente lo scopo di soddisfare interessi di una comunità sociale, anch'essa per natura complessa, spesso contrapposti e confliggenti; 2) un manufatto complesso funzionale alla stabilità e a dimostrare la propria sostenibilità; 3) sostanza, nel senso di essere assistito da giustificazioni giuridiche ed economiche nonché redatto secondo le migliori ragioni tecniche e contabili.

il bilancio si caratterizza come istituto giuridico che nella sua formazione continuativa realizza le aspettative pubbliche, attraverso il corretto esercizio e contenimento della spesa, ricorrendo ad autonome scelte allocative delle risorse disponibili, strumentali ad assicurare: 1) i livelli essenziali delle prestazioni, riferiti ai diritti civili e sociali; 2) le funzioni fondamentali (ma anche quelle che fondamentali non sono) del sistema autonomistico, nella sua totalità, quelle assegnate ai Comuni (11), alle Province (6) e alle Città metropolitane (ulteriori 6 che vanno ad aggiungersi a quelle assegnate alle Province), da assicurare alle rispettive popolazioni; 3) le funzioni utili che fondamentali non sono considerate dal legislatore (d.lgs. n. 56/2014 successivamente modificato e integrato); 4) gli interventi intesi a generare sviluppo, miglioramento del tessuto produttivo e condizioni di prosperità alle iniziative economiche¹⁶.

2. *La rappresentazione di quanto previsto e compiuto*

Pertanto, la sua riconosciuta funzionalità è quella di rappresentare fedelmente un'accurata scansione del prodotto contabile, espressione della sintesi delle obbligazioni persistenti, generative di rapporti giuridici economico-patrimoniali, e della verosimiglianza dei valori programmati – caratterizzanti, per l'appunto i bilanci di previsione – autorizzativi delle scelte effettuate dai preposti politici (e da quelle manageriali, per quanto riguarda le partecipate in senso lato), di vertice approvati definitivamente dai rispettivi massimi consessi rappresentativi della intera comunità amministrata. Scelte e obiettivi da conseguire attraverso le disponibilità finanziarie da acquisire autonomamente (entrate) e la realizzazione con gli interventi attuativi delle politiche pubbliche. In una tale logica, i bilanci sono da considerare – nella loro evoluzione pluriennale della normativa (legge di bilancio, già legge finanziaria e di stabilità nonché delle riattivate post-Covid leggi di stabilità e sviluppo) che fissa annualmente con chiarezza i modi e i contenuti della programmazione economica di medio periodo – una sorta di sequenza del medesimo atto giuridico¹⁷. In quanto tale, per sua specificità, è naturalmente suscettibile di una lettura e valutazione segnatamente dinamica. Di conseguenza, il bilancio è rappresentativo, attraverso la generazione dei saldi cui perviene, della capacità del decisore di garantire, se afferente ad istituzione pubblica, la sua sostenibilità in rapporto all'efficienza erogativa di servizi/prestazioni essenziali offerti alla collettività secondo principio di economicità, se privato, di stare convenientemente sul mercato.

¹⁶ Corte costituzionale 29 gennaio 2016, n. 10 (red. Carosi)

¹⁷ P. De Ioanna, *Programmazione economica, organizzativa e finanziaria: un quadro in evoluzione*, in *Rivista della Corte dei conti*, 2017, 3-4, 592.

Conseguentemente, al bilancio dello Stato e delle istituzioni territoriali, componenti infra-statali della Repubblica, e comunque di tutte le pubbliche amministrazioni del Paese va indiscutibilmente riconosciuta la specificità di strumento governativo e sociale, così considerato in quanto vocato a rappresentare alla collettività in termini alfa-numeriche le opzioni effettuate *in progress* dalla *governance* dell'ente di riferimento (sia statale che facente parte del sistema autonomistico), a mezzo di un linguaggio comprensibile e progressivamente comparabile (secondo i principi contabili generali di unità, veridicità, correttezza, chiarezza, coerenza e certezza)¹⁸.

La sua puntuale redazione costituisce un ineludibile dovere politico-programmatico, sanzionato in difetto del rispetto delle scadenze fissate annualmente, dei decisori che generano comunque economia, e pedissequamente un obbligo di tipo giuridico e finanche computistico della dirigenza preposta alla gestione dei relativi enti, il cui risultato è destinato ad avere una diretta ricaduta sulla corrispondente comunità sociale destinataria degli interventi finanziari. Uno strumento giuridico, strumentale a un percorso economico-patrimoniale, che costituisce una chiara espressione di sintesi della volontà attuativa delle politiche pubbliche, centrali e territoriali, decise dalle istituzioni coinvolte, avente la caratteristica della naturale ciclicità connessa alla loro obbligatoria periodicità temporale che esigono i principi della competenza finanziaria ed economica. Una definizione che, quindi, gli spetta per la stabilità delle qualificazioni cognitive, conformative e strumentali che esso possiede, funzionali ad assicurare la tutela e l'implementazione dell'esercizio concreto della democrazia rappresentativa nonché ad assicurare la controllabilità delle scelte, effettuate secondo le regole dell'economia innovativa, equa e sostenibile in linea con i vincoli imposti a livello europeo, tra i quali l'equilibrio economico preteso dall'art. 81 della Costituzione¹⁹.

L'elemento costitutivo imposto dal ricorso al modello redazionale standardizzato dei bilanci soccorre ed esaudisce la irrinunciabile esigenza della omogeneità degli schemi, indispensabile al consolidamento dei conti della Repubblica e della loro reciproca confrontabilità, strettamente funzionali ai controlli di finanza pubblica. Una pretesa legislativa – quella della decifrabilità e della facile com-

¹⁸ E. Caterini, *op. cit.*, in *Rivista di diritto dell'impresa*, Napoli, 2021, 15 ss., ove l'A., oltre a riconoscere al bilancio il possesso dell'indispensabile requisito della chiarezza e comprensibile rappresentatività economica-finanziaria destinata alla collettività, attribuisce allo stesso il ruolo del «diaframma attraverso il quale si coopera a dare effettività alle scelte valoriali di un sistema giuridico ed – in quanto tale – esso non è lo strumento della mera rappresentazione economico-finanziaria dei fenomeni» trattati, bensì «ne è primariamente una rappresentazione giuridica» ove «i numeri dei bilanci sono uno dei linguaggi adoperati dalle regole giuridiche». Con questo «la matematica dei bilanci è una scienza diaconale, una modalità espressiva, sintetica e di secondo livello, che consente una rappresentazione criptata di un insieme complesso di fatti e vicende giuridiche che sono il «prima» e il «dopo» dell'atto di bilancio».

¹⁹ M. Degni, P. De Ioanna, *op. cit.*, Roma, 2017, 18-19.

parabilità tra esercizi diversi dello stesso ente e/o con quelli prodotti da organismi omologhi – che assume rilevanza sociale, dal momento che è utile a rendere comprensibile lo strumento contabile «al cittadino di media diligenza»²⁰, un obiettivo ovviamente difficile da realizzarsi stante la difficoltà oggettiva della materia non diffusamente affrontata con dimestichezza. Una aspettativa, comunque, sottolineata dalla Consulta come la ineludibile esigenza per concretizzare una diffusa informazione pubblica, difficile a realizzarsi per due ordini di motivi: la naturale astrusità della materia e la mancanza di cura nella redazione degli atti intesi a glossare i valori economico-finanziari di periodo, differenziati tra iniziali e finali.

In favore di una tale primaria esigenza di comprensione sociale dell'attività economica svolta avrebbero dovuto soccorrere, quanto agli enti territoriali, le relazioni di mandato, iniziale e finale, dei sindaci e presidenti di provincia nonché quella riferita all'abrogata relazione finale dei Presidenti di Regione. I modelli standardizzati dei primi e una sorta di più generale incompletezza della modulistica hanno impedito l'esatto svolgimento del preteso impegno informativo della collettività, tanto da fare sperare che gli enti territoriali, nell'esercizio della loro autonomia, non decidano liberamente di perfezionare redazioni intermedie e finali anche in assenza di uno specifico disposto in tal senso sancito dalla legislazione statale.

Del resto, il rispetto delle rigide vigenti regole computistiche e di quelle riferite alla partecipazione e al controllo democratico ha assunto doverosamente concretezza dopo la legge delega 5 maggio 2009 n. 42, attuativa dell'art. 119 della Costituzione, e la successiva introduzione del principio del «pareggio di bilancio», di cui all'art. 81 della Carta, a cura della legge costituzionale n. 1/2012, impositiva dell'adozione della legge rinforzata 24 dicembre 2012 n. 243. Una regolazione di alto rango che sfociò nel d.lgs. 26 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», integrato e corretto dal d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126.

3. *Qualità, definizione e strumentalità*

Tutto questo porta il bilancio ad essere divenuto l'atto tecnico-politico di indiretta emanazione della collettività amministrata perché concepito e approvato nei massimi consessi delle istituzioni interessate attraverso il conseguimento dei *quorum* richiesti. Un istituto giuridico-economico con il quale è dato riconoscere – nella sua complessità preventiva e rendicontativa – la corrisponden-

²⁰ Corte costituzionale, 20 luglio 2016 n. 184, punto 3 (red. Carosi) e Corte costituzionale, 29 novembre 2017 n. 247, punto 10 (red. Carosi) così definiscono il destinatario tipico cui assicurare la comprensibilità del bilancio, sia nei contenuti/saldi parziali che nel suo indirizzo complessivo.

za o meno tra quanto programmato dal decisore nel triennio, anche in relazione all'autonomia finanziaria esercitata di entrata e di spesa, e quanto complessivamente realizzato dal sistema Stato e da quello autonomistico territoriale nell'arco di un esercizio finanziario di competenza e, via via, di quelli successivi. Ciò con la chiara emersione della verosimilmente corretta esecuzione del mandato elettorale svolto nel corso della legislatura o della consiliatura e delle responsabilità sull'attuazione delle politiche di bilancio della Repubblica: nelle sue componenti di cui all'art. 114 della Costituzione, incluse le società partecipate e degli enti facenti parte del servizio sanitario nazionale.

Ad una siffatta funzionalità del bilancio di assicurare l'equilibrio economico – indispensabile per garantire il buon andamento della PA, nel rispetto dei doveri posti alla stessa dall'art. 97, comma primo, della Costituzione, e il concorso nel salvaguardare i vincoli dell'UE, ex art. 119, comma primo – lo stesso vi perviene sulla base delle decisioni assunte nel rispetto delle risorse pubbliche rese alla medesima pubblica amministrazione sistematicamente disponibili²¹. Risorse prevalentemente ovvero quasi totalmente elargite da parte dello Stato secondo le metodologie fondate prioritariamente sul criterio della quota capitaria passata, nel tempo, dalla tipologia secca a quella ponderata sull'anzianità dei cittadini, rapportata pertanto all'entità e alla qualità demografica del diverso ente territoriale destinatario. Una metodologia che, se riferita all'esercizio delle funzioni fondamentali degli enti locali e al funzionamento di quelli che compongono il servizio sanitario nazionale, è stata incentrata sui costi e fabbisogni *standard*, perequati a tal punto da rendere l'entità del finanziamento in godimento garante, ovunque, dell'esigibilità dei livelli essenziali delle prestazioni e delle funzioni fondamentali di comuni, province e città metropolitane²².

²¹ P. Maddalena, *Le prospettive del controllo e della giurisdizione della Corte dei conti alla luce della più recente giurisprudenza costituzionale e nel contesto dell'attuale crisi economico-finanziaria*, in *Cerimonia per il 150° anniversario della Corte dei conti*, Bologna, 15 novembre 2012, 1-3., nel quale l'A. mette in evidenza la conclusione cui è pervenuta la Corte costituzionale, in relazione all'art. 100 della Carta, nel senso di ritenere una «stretta complementarietà tra il controllo sulla gestione amministrativa e quello sulla gestione finanziaria, ponendo in evidenza l'unitarietà dei fini dei due tipi di controllo. Infatti, considerato che ambedue i tipi di controllo inducono la Corte dei conti a sollecitare “misure correttive”, e ad intervenire così in modo indiretto sull'attività amministrativa, è stato agevole concludere che il controllo, a campione, sull'economicità, efficacia ed efficienza dell'azione amministrativa è venuto concettualmente ad unificarsi, nelle sue finalità, al controllo sulla legalità e regolarità del bilancio». Al riguardo, per corretta attività amministrativa deve intendersi quella ispirata: ad una sana gestione del bilancio; al perseguimento dell'equilibrio economico del bilancio; al rispetto del vincolo di indebitamento; al coordinamento della finanza pubblica; all'unità economica della Repubblica; al rispetto dei vincoli dell'UE.

²² Una metodologia, quella fondata sui costi e fabbisogni *standard* collaborata dalla perequazione, recata dalla legge delega n. 42/2009, attuativa del novellato art. 119 della Costituzione. Più precisamente: dal d.lgs. n. 216/2010 per la determinazione valoriale dei fabbisogni standard (quantitativi) degli enti locali; dal d.lgs. 23/2011 introduttivo (sino ad oggi per lo più in via teorica) del cosiddetto federalismo municipale; dal d.lgs. 68/2011 riferito al nuovo ordinamento di Regioni e province e della sanità (anche essi sino ad oggi teorici). L. Antonini, *Federalismo all'italiana, Dietro le quinte della grande incompiuta*, Venezia, 2013, 139 ss., ove l'A., a proposito di livelli essenziali di assistenza, riassume con una inimitabile sintesi il meccanismo di determina-

Una metodologia, questa, correttamente funzionante e garante dell'esigibilità sociale a condizione della capacità espressa da ogni singola Regione di far proprio un gettito fondato su un esauriente accertamento della propria pretesa tributaria e su una efficace riscossione delle imposte di competenza e delle tariffe proprie.

In buona sostanza, la funzionalità dei bilanci di previsione e rendicontativi – questi ultimi successivi e confrontabili con i primi sotto il profilo della realizzazione di quanto dagli stessi programmato, cui l'ordinamento sancisce, in caso di mancata approvazione, «il venir meno del consenso della rappresentanza democratica» – impone inscindibilmente la prova del possesso di alcuni importanti requisiti e la precisazione delle modalità esplicative e dei risultati, totali e parziali, rispettivamente programmati e conseguiti. Quanto ai primi, devono corrispondere ai criteri di verità, chiarezza, significatività, attendibilità e ragionevolezza, supportati – in ogni allibramento – da motivazioni soddisfacenti che ne giustifichino, al tempo della loro individuazione, una ragionevole previsione rispetto ai secondi. In quanto tali devono essere chiaramente dimostrativi di una esauriente specificazione del se, come e quando sono state attuate complessivamente le politiche pubbliche, espresse in valori consuntivi, in rapporto agli impegni economico-finanziari preventivati nell'arco del triennio e relazionati alle cause giuridiche che li hanno determinati.

Il tutto, con l'ineludibile dovere di renderli generalmente comprensibili, aggregabili e comparabili, come detto, attraverso il sopravvenuto obbligo di armonizzazione alle introdotte regole contabili di cui al vigente testo del d.lgs. 118/2011. Ciò allo scopo di soddisfare la ineludibile esigenza di una corretta informazione collettiva in ragione della programmazione economico-finanziaria e del coordinamento della finanza pubblica. Il tutto in vista dell'applicazione del cosiddetto «federalismo fiscale» il quale è in coerenza con il rispetto delle regole dell'Unione Europea e dell'equilibrio di bilancio della Repubblica, federalismo, invero, in ritardo applicativo di oltre dieci anni.

In buona sostanza, nel valutare la strumentalità del bilancio pubblico in senso lato, potrebbero ad esso essere rimesse le funzioni (in parallelo a quello del bilancio dello Stato):

- 1) contabile, dal momento che in un siffatto strumento devono essere rappresentate *ex ante* la condizione economico-finanziaria e patrimoniale dell'istituzione cui si riferisce, in vista della gestione futura;
- 2) di certezza e garanzia per i preposti alla gestione e per i destinatari degli effetti;

zione dei relativi *benchmark*: suddivisi per segmenti assistenziali chiarisce che il sistema «si fonda sull'identificazione di cinque regioni in sostanziale equilibrio economico tra cui ne verranno scelte dalla conferenza Stato-regioni tre che faranno (per l'appunto) da *benchmark* per le altre, determinandone il livello di finanziamento su parametri analoghi»;

- 3) politica, atteso che interessa la competenza degli organi gestori e istituzionali rappresentativi dei conferenti i poteri;
- 4) di vincolo giuridico nella definizione del bilancio consolidato dello Stato ai fini del perseguimento dell'equilibrio, della sostenibilità del debito pubblico (art. 97, comma primo, della Costituzione), e del concorso all'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'UE (art. 119, comma primo, della Costituzione),
- 5) economica, perché definisce la programmazione di breve e medio periodo;
- 6) autorizzatoria, in quanto fissa gli stanziamenti, l'imposizione tributaria, le entrate proprie – indispensabili all'attuazione delle politiche istituzionali –, e le spese effettuabili durante l'esercizio finanziario di riferimento.

Quest'ultima funzione è preposta anche a dimostrare la coerenza delle entrate previste con le spese sostenibili che, in questo senso, è strumento di *governance* e di predittività dell'andamento degli esercizi futuri, quindi, degli sviluppi socio-economici²³.

Dunque, il bilancio determina l'esercizio delle politiche territoriali, nel triennio, nell'assoluto rispetto del dettato costituzionale e secondo i principi generali o postulati contabili dell'ordinamento aggiornati al D.M. 1 settembre 2021, nel rispetto delle pretese e dei limiti posti a livello unionale, così come, sul versante privato, l'esercizio delle politiche produttive, siano esse industriali, commerciali e del terziario, avanzato e no.

4. *Funzione e opportunità, reali e mancate*

La funzione del bilancio come bene pubblico sarebbe da considerarsi funzionale al perfezionamento della relazione di fine mandato dei sindaci dei comuni e dei presidenti di province, nonché dei primi cittadini delle Città metropolitane – cui fu successivamente aggiunta quella di inizio, ancorché meno strutturata come modello e da perfezionarsi con procedure meno articolate²⁴ –, nonché lo sarebbe stato alla relazione di fine legislatura a suo tempo prevista per i Presiden-

²³ P. Laband, *Il diritto del bilancio*, traduzione a cura di C. Forte, Milano, 2007, 190 ss. L'A, nel definire l'essenzialità del diritto del bilancio analizzato nelle diverse esperienze europee con particolare riferimento alla Carta costituzionale prussiana alla luce della Costituzione della Germania del nord, opera un'interessante distinzione, in riferimento al diritto di preventiva autorizzazione delle spese, tra quelle giuridicamente «obbligatorie», perché riconosciute come tali per legge, e quelle «discrezionali», per le quali non esiste alcun obbligo giuridico ad effettuarle e, in quanto tali, bisognevoli di un preventivo provvedimento autorizzatorio.

²⁴ Tale strumento è stato introdotto nell'ordinamento dal D.L. 174/2012, convertito nella legge 7 dicembre 2012 n. 213, nella parte che ha modificato il d.lgs. 149/2011 con la previsione e l'insediamento nell'apposito art. 4-*bis*.

ti delle Regioni, ritenuta successivamente contraria dalla Consulta a principi della Costituzione, posti soprattutto a tutela e a garanzia dell'autonomia regionale²⁵.

Un siffatto strumento di misurazione comparata, tra l'inizio e il termine di una carica istituzionale monocratica, ebbe a rintracciare la sua ratio introduttiva nell'ordinamento in due nobili scopi:

- a) quello di rendere conto, attraverso una compilazione razionalizzata e schematizzata, degli atti conclusivi della legislatura regionale dimostrativi della qualità della gestione trascorsa e, dunque, formativi di un chiaro convincimento collettivo sull'operato istituzionale trascorso;
- b) quello di rappresentare fedelmente a fine legislatura quanto sarà lasciato in eredità giuridico-economica, ancorché se il firmatario sia ricandidato al ruolo, al Presidente di Regione subentrante dall'omologo decisore pubblico del quinquennio precedente.

Con la sentenza 19 luglio 2013, n. 219²⁶, la Corte costituzionale ha in un certo senso demolito, nella pratica, un utile pilastro del sistema delle garanzie demo-

²⁵ Interessante, al riguardo, è la sentenza della Corte costituzionale 19 luglio 2013, n. 219 (red. Lattanzi) nella parte in cui mette, comunque, in diretta comparazione la strumentalità delle relazioni di fine mandato dei sindaci con quella di fine legislatura dei presidenti delle Regioni, sottolineandone le rispettive peculiarità e la corrispondenza dei primi ai principi costituzionali a dispetto della seconda.

²⁶ Il Giudice delle leggi, con la sentenza *de qua*, è intervenuto estromettendo dall'ordinamento un così importante strumento rendicontativo posto a carico dei presidenti di Regioni: la relazione da redigersi a cura del servizio bilancio e finanze regionale e dell'organo di vertice dell'amministrazione regionale, per come modificato dal D.L. n. 174/2012, convertito nella legge n. 213/2012. Un compito che doveva essere necessariamente perfezionato con la formale certificazione da parte degli organi di controllo interno regionale, da rilasciarsi nel termine dei dieci giorni successivi alla intervenuta sottoscrizione del Presidente della Regione. Nello stesso termine di dieci giorni dalla sua sottoscrizione l'anzidetta relazione si sarebbe dovuta inviare al Tavolo tecnico interistituzionale, se istituito presso la Conferenza Permanente per il coordinamento della finanza pubblica, composto, pariteticamente, da rappresentanti ministeriali e regionali. Tale organismo avrebbe, a sua volta, avuto l'obbligo di trasmettere ad ogni Presidente di Regione adempiente un dettagliato rapporto sul contenuto della relazione ricevuta, con la dichiarazione di conformità dei dati in essa contenuti con quelli posseduti e con quelli presenti nella banca dati di cui all'art. 13 del d.lgs. 196/2009. Siffatta relazione la si sarebbe dovuta anche trasmettere alla Sezione regionale di controllo della Corte dei Conti, obbligata ad esprimere il proprio parere entro i successivi trenta giorni. In via generale, la Consulta ha stigmatizzato e, di conseguenza, deciso l'incostituzionalità, in particolare dell'art. 1 e dell'art. 13 del d.lgs. n. 149/2011, in relazione all'art. 76 della Carta, atteso il rinvenimento di un eccessivo esercizio del relativo potere da parte del legislatore delegato, ritenuto in carenza di delega e, addirittura, in contrasto con la legge di delegazione n. 42/2009, introduttiva del cosiddetto federalismo fiscale, nonché lesiva dell'autonomia regionale e delle disposizioni in materia di legislazione concorrente. Ciò in quanto la Corte ha sostenuto che, a fronte di un'assoluta ampiezza e genericità della delega, il legislatore delegato ha troppo "specializzato" lo strumento (relazione di fine legislatura) tanto da renderlo rispondente "ad una finalità di verifica e pubblicità sull'intera gamma delle attività regionali, di carattere normativo e amministrativo". Lo ha fatto così eccessivamente "da coinvolgere e potenzialmente incidere l'intero fascio delle competenze costituzionali delle Regioni, il cui esercizio, nella maggior parte dei casi, è inevitabilmente connesso ad impegni di spesa". Di conseguenza, ha concluso che l'obiettivo di "trasparenza" dell'intera attività della Regione, connesso all'opzione cui era pervenuto il legislatore delegato, contravvenisse con la copertura sancita dall'art. 76 della Carta tanto da rendere l'assunto palesemente incompatibile con la Costituzione e, quindi, illegittimo. In buona sostanza, la Corte ha evidenziato, nel caso di specie, essersi verificato un palese corto circuito tra quanto deciso, a suo tempo, dal legislatore delegante e quanto invece esercitato, fuori misura, da quello delegato.

cratico-informative dovute alle collettività governate regionalmente, ideato legislativamente per assicurare una minuziosa conoscenza sugli accaduti istituzionali della relativa legislatura. Un chiaro strumento attraverso il quale potere esercitare una verifica sulla gestione delle entrate e spese pubbliche nonché sul perfezionamento degli atti, amministrativi e normativi, intervenuti nel corso della legislatura regionale in imminente scadenza, così come ordinariamente avviene negli enti locali a cura dei sindaci e dei presidenti delle province. Un modo per favorire una maggiore consapevolezza dei cittadini, indispensabile ai medesimi per meglio esercitare la democrazia rappresentativa, specie in relazione ai necessari controlli *ex post* dell'elettorato attivo, tenuto a verificare, nel suo interesse, il prodotto della politica in riferimento ai risultati promessi dalla stessa e spesso non conseguiti, oramai causa di una imposizione fiscale aggiuntiva di carattere "sanzionatorio". Il tutto, nel più corretto esercizio del percorso democratico, selettivo della classe dirigente da giudicare – quanto a quella uscente – attraverso un atto di natura confessoria.

L'intervenuta espulsione dall'ordinamento della relazione di fine legislatura delle Regioni è stata, tuttavia, la conseguenza di una lettura non del tutto condividibile da parte della Consulta, tra quanto previsto nella delega parlamentare – più specificatamente negli artt. 2, 17 e 26, con particolare riferimento a quanto disposto nel comma 2 dell'art. 2 alle lettere *b*) e *i*) della legge n. 42/2009 – e il contenuto/obiettivo della relazione di fine legislatura, così come definita nell'art. 1 del d.lgs. n. 149/2011. Quest'ultima, infatti, non aveva nulla a che vedere con l'individuazione dei principi di armonizzazione dei bilanci pubblici del sistema autonomistico, di cui si è occupato il d.lgs. n. 118/2011, peraltro sensibilmente modificato e implementato, come detto, dal d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126, dunque successivo all'intervenuto *dictum* costituzionale. Ciò in quanto era funzionale al conseguimento del superamento sostanziale dell'allora disorganicità del sistema di contabilità che, così com'era frammentato, dava spazio ad una libera interpretazione degli obblighi redazionali e ad una pessima "manutenzione" dei bilanci, tanto da renderli non affatto facilmente espressivi della veridicità e della certezza. Un limite, questo, che li rendeva difficilmente comparabili e, di conseguenza, non facilmente aggregabili, né tampoco consolidabili per come è indispensabile per concretizzare correttamente il bilancio consolidato dello Stato. L'ambito nel quale si muoveva l'individuazione dello strumento della relazione di fine legislatura era, infatti, tutt'altro che contabile, un aspetto al quale il legislatore delegato aveva destinato una attenzione quasi marginale, ponendo più l'accento sull'intervento quali-quantitativo del sistema dei controlli, sulla capacità di rimediare alle contestazioni mosse dalla magistratura contabile e agli eccessi di spesa sanitaria, sulla attività di convergenza ai costi *standard* e, quindi, di adeguamento all'introdotta sistema di finanziamento alternativo alla spesa storica, sulle politiche di

rientro dell'indebitamento e, infine, sulla capacità di individuare atti legislativi, regolamentari e amministrativi finalizzati a rendere compatibile la gestione con gli obiettivi e i vincoli di bilancio.

Il tutto, ovviamente, assistito dalle situazioni patrimoniali ed economico-finanziarie cristallizzate dalla Regione nei suoi strumenti contabili rendicontativi definitivi. Dunque, uno strumento – quello della relazione di fine legislatura – tipicamente ed esclusivamente ricognitivo, perfettamente funzionale al conseguimento dell'obiettivo generale della delega contenuta in materia di definizione dei principi e dei relativi strumenti applicativi del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, dal momento che avrebbe riassunto in essa ogni informazione utile su quanto di giuridico-economico rilevante fosse stato desumibile dall'ordinario esercizio delle funzioni istituzionali già svolte dalla Regione nei precedenti cinque anni. In quanto tale la si sarebbe potuta considerare, a ragione, la mera traduzione organicamente descrittiva di quanto semplicemente accaduto nel quinquennio di trascorsa legislatura, esclusivamente finalizzata a rendere edotti sull'argomento i cittadini interessati, proprio per questo priva di sanzioni a carico del presidente della Regione inadempiente, anche se utile a generare come conclusione sociale la formazione progressiva di una specie di bilancio consolidato inter-esercizi e anche infra-mandato, nonché equivalente al bilancio sociale.

Una considerazione, quest'ultima, che fa sorgere l'utilità di supporre una reintroduzione di un simile strumento, interpretandolo, così come era naturale che fosse stato considerato *ab initio*, una mera sintesi ragionata dell'impatto sociale sulle azioni compiute. In buona sostanza, una sorta di autentica pedissequa riproposizione glossata del bilancio finale della Regione messo in relazione con quello di inizio legislatura, avente lo scopo di soddisfare l'esigenza irrinunciabile di rendere facile la lettura ai cittadini dell'operato del loro Presidente in termini di gestione dell'entrata goduta e della spesa effettuata nonché dei risultati conseguiti in relazione all'equilibrio di bilancio preteso dalla Costituzione. Adoperarsi legislativamente in tale senso, costituirebbe l'occasione di soddisfare il monito chiaramente sottolineato, in favore dell'irrinunciabile partecipazione democratica alla costruzione delle finalità pubbliche ribadite dalla Corte costituzionale in tal senso, dal Capo dello Stato²⁷. Un'esigenza, questa, che il Presidente

²⁷ «La Corte costituzionale, con la sentenza 20 luglio 2016, n. 184 (red. Carosi) ha ricordato che il bilancio è un bene pubblico nel senso che è funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente pubblico, sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche». In una siffatta ottica, il Presidente della Repubblica – nel corso dell'occasione cerimoniale – ha continuato dichiarando che «ogni amministratore (ivi comprendendo i presidenti di Regione), a conclusione del mandato, è sottoposto a giudizio del corpo elettorale che valuta le scelte politiche, tradotte in concrete azioni di governo attraverso le decisioni di bilancio». A conclusione del suo intervento, Sergio Mattarella, parlando ai magistrati di nuova nomina alla Corte dei conti nel 2018, ha detto che «dopo la revisione, costituzionale del 2012 e la modifica dell'art. 81 della Costituzione, l'equilibrio di bilancio implica in prospettiva dinamica la

della Repubblica ha ritenuto di raccomandare. Ovverosia di ritenere obbligato, a conclusione di ogni rispettivo mandato elettivo, il preposto al governo dell'istituzione regionale alla sottoposizione del giudizio della collettività, tenuta a valutare le scelte politiche effettuate e la loro traduzione in atti sostanziali di governo della *res pubblica* territoriale affidatagli, da dover provare «attraverso le decisioni di bilancio» perfezionate nel quinquennio.

Fatte queste premesse, potrebbe essere interessante (ri)prospettare il bisogno della relazione anche di fine legislatura. Non solo per un'esigenza di trasparenza bensì per comprendere la intervenuta dinamicità gestoria nel corso della legislatura, per come condizionata, tra l'altro: da cicli economico-finanziari più o meno favorevoli, determinati da maggiori o minori disponibilità di risorse unionali e dal corretto uso che si è fatto delle stesse; da eventuali percorsi di *spendig review* utili ad assicurare una maggiore sostenibilità del bilancio di esercizio ovvero a garantire una sensibile diminuzione del *deficit* patrimoniale; da investimenti dedicati alla formazione del personale, tanto da incrementare il suo risultato performativo; da migliorare i risultati di partecipate ed enti strumentali della Regione; da avere incrementato la qualità dei cespiti.

5. *Caratteristiche e peculiarità*

Il bilancio, in senso proprio, rappresenta lo strumento giuridico-economico – dalla caratteristica certificatoria e, quanto a quello di previsione, dalla sua natura ed efficacia autorizzatoria – che si frappone tra il complessivo sviluppo delle politiche di bilancio, le responsabilità di esercizio politico (e non solo) del mandato elettorale, direttamente commisurato alla qualità e alla proporzionalità dell'impiego delle risorse pubbliche e, infine, l'accesso e la comprensibilità delle sue rappresentazioni tecniche, di tipo alfanumerico, da parte della comunità destinataria.

Relativamente alle responsabilità di mandato locale elettivo e ai doveri conseguenti è intervenuta la Corte costituzionale che, nel triennio 2016-2019, ha fissato importanti principi ispiratori dell'attività esercitata dalle pubbliche amministrazione che deve essere, comunque, vocata allo sviluppo concreto ed esauriente del circuito democratico, con l'attribuzione di una specifica funzione del bilancio preventivo e del rendiconto alla informazione in relazione al perseguimento e al conseguimento dei risultati con le risorse pubbliche godute e impiegate nelle autonomie locali²⁸. Tenuto conto di quanto già sottolineato in tema di assegnazione al bilan-

continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche».

²⁸ Corte costituzionale, sentenza 25 ottobre 2012, n. 228 (red. Carosi).

cio dell'attributo di «bene pubblico», è appena il caso di delineare che esso è rappresentativo di quattro utilità: quella del decisore eletto che lo genera, sulla base delle proprie considerazioni politico-programmatiche; del dirigente che lo redige sulle indicazioni del primo; dell'economista estraneo alla pubblica amministrazione che lo analizza tecnicamente sottolineandone i pregi e i difetti; infine, dell'insieme dei cittadini di riferimento che ne subiscono gli effetti e le ricadute, siano essi positivi che pregiudizievoli. Quella del politico, di fatto, corrisponde all'espressione materializzata della determinazione delle scelte operate con «la tensione, profonda e disinteressata, per costruire condizioni di libertà e benessere collettivo». Quella del dirigente è corrispondente ai suoi doveri d'ufficio fissati dall'art. 4 del d.lgs. 165/2001. Quella dell'economista la si concretizza «nella comprensione e spiegazione delle condizioni di struttura che creano lavoro, crescita e benessere»²⁹. Quella, infine, della collettività destinataria utile a tradurre l'esito economico-patrimoniale dello strumento giuridico-economico in futuro consenso o dissenso, quale apprezzamento o meno degli effetti sociali ed economici da esso derivanti, nei confronti del decisore agente. Un consenso/dissenso da concretizzarsi sulla base delle scelte gestorie del bilancio eventualmente discriminanti, assunte ovviamente al netto di quelle indisponibili perché afferenti a spese vincolate³⁰.

Una specificazione che – ad implementazione delle comuni rappresentazioni del bilancio di previsione e delle successive rendicontazioni espresse nell'ambito delle politiche di bilancio esercitate dai rispettivi decisori del sistema autonomistico – comporta per il sistema degli enti infra-statali, per l'esattezza di quelli locali, precisi obblighi e responsabilità assunte nell'esercizio dei rispettivi mandati politici, ovvero di legislature, se legislativamente riproposto quello dei Presidenti delle Regioni, ovviamente sotto diversa forma rispetto a quella non condivisa a suo tempo dalla Consulta. Ciò in relazione all'impiego delle risorse pubbliche e all'obbligo informativo dell'uso delle stesse alla relativa collettività, diretta destinataria delle risorse, siano esse proprie, nel senso dell'art. 119, commi secondo e terzo, della Costituzione, che unionali, se trasferite dall'Unione Europea e dallo Stato attraverso il sistema delle compartecipazioni, oggi, direttamente alla residenzialità e, come sarebbe meglio con il cosiddetto federalismo a regime, attraverso la metodologia dei costi e fabbisogni *standard* perequati al punto da garantire l'esigibilità dei livelli essenziali delle prestazioni e dell'erogazione del prodotto delle funzioni fondamentali esercitate dagli enti territoriali³¹. Una considerazione fondata sull'ineludibile dovere di favorire il corretto esercizio del circuito

²⁹ M. Degni, P. De Ioanna *Il bilancio è un bene pubblico*, Roma, 2017, 39.

³⁰ G. Rebora, *Proposte di modelli di riferimento e linee guida per lo sviluppo del ciclo della performance*, *www.contabilita-pubblica.it*, 19 settembre 2021, 121.

³¹ D. Butturini, *I livelli essenziali delle prestazioni: problemi di definizione e di finanziamento*, in F. Palermo, M. Nicolini (a cura di), *ibidem*, Napoli, 2012, 254-264.

democratico³² preteso dalla Corte costituzionale in importanti sentenze. Con i fatti *dicta* la stessa è, invero, arrivata ad affidare la funzione, sia al bilancio che al rendiconto, di assicurare ai membri della collettività locale la cognizione, preventiva e consuntiva, rispettivamente, della progettualità e della modalità di impiego delle risorse e, con questo, dei risultati conseguiti da chi è titolare del mandato elettorale. Diversamente è stato ritenuto dalla Consulta in relazione agli adempimenti spettanti alle Regioni, cui la Costituzione affida una particolare insindacabile autonomia, e ai loro Presidenti relativamente alle legislature cui sono stati elettoralmente preposti. La permanenza nell'ordinamento avrebbe, altresì, offerto l'occasione per comprendere il raggiungimento o meno delle condizioni di esigibilità dei livelli essenziali delle prestazioni, prioritariamente di quelli riferibili a sanità, sociale e trasporti pubblici locali, tale da costituire la prova dell'inadempimento risarcibile, riconducibile all'art. 117, comma secondo, lett. m), della Costituzione, per mancato raggiungimento erogativo di diritti fondamentali, con conseguente ipotizzabile illecito extracontrattuale dello Stato e delle Regioni, ma anche degli enti locali nello specifico delle loro funzioni fondamentali, verso i cittadini³³. Una situazione, questa, generativa di un illecito, per l'appunto, extracontrattuale la lascerebbe desumere una omologa configurazione nella responsabilità assunta da uno Stato verso l'Unione Europea nell'ipotesi di mancato recepimento delle norme di quest'ultima, una sorta di responsabilità assimilabile a quella dello Stato che disapplichi la Costituzione, allorquando vengano lesi diritti indispensabili alla vita delle persone ovvero di tutela dei diritti prioritariamente fondamentali per l'esistenza delle comunità.

Fatte queste considerazioni, il bilancio è da ritenersi il punto di riferimento in cui vengono a confluire gli effetti degli esercizi, annuali e del triennio, previsti e, quanto ai primi, consuntivati, delle complessive relative politiche, che ad esso fanno specifico riferimento (le cosiddette politiche di bilancio, appunto), nonché le responsabilità per l'esecuzione del mandato, sia di consiliatura che di legislatura, quest'ultima riferita alle Regioni e alle Province Autonome. Ciò in riferimento alla dimostrazione palese sull'impiego delle risorse, trasferite e/o percepite a seguito di imposizione tributaria e di erogazioni di servizi, con conseguente accessi-

³² Corte costituzionale, sentenza 14 febbraio 2019, n. 18 (red. Carosi).

³³ Corte costituzionale, sentenza 19 luglio 2013, n. 219 (red. Lattanzi) nella quale il Giudice delle leggi, da un versante, sottolinea la necessità di preservare l'autonomia costituzionale e politica delle Regioni, poste a fondamento dell'ordinamento del sistema autonomistico territoriale autonomie, «che questa Corte ha già ritenuto caratterizzare la stessa forma di Stato italiana come “Stato regionale”» (sentenza n. 229 del 1989), dall'altro, precisa che «tale autonomia si inserisce pur sempre nella cornice imposta dal principio fondamentale di unità ed indivisibilità della Repubblica (art. 5 Cost.)». Al riguardo, la Consulta ha precisato tuttavia che «Autonomia non significa (...) potestà di deviare rispetto al comune percorso definito dalla Costituzione, sulla base della condivisione di valori e principi insensibili alla dimensione territoriale, tra i quali spicca l'adempimento da parte di tutti dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale (art. 2 Cost.)».

bilità, da rendersi massimamente facilitata in termini di lettura, della comunità locale amministrata e, per quanto riguarda le Regioni, della collettività sottoposta alle proprie leggi, anche di carattere impositivo di oneri diversi. A ben vedere, la corretta formazione del bilancio va ricondotta al rispetto del principio democratico, la cui violazione arriva a determinare la privazione dei diritti fondamentali dei cittadini, cui materializza una responsabilità riconducibile a quella conseguente alla *malagestio*, posti a tutela del socio che apparrebbe ingiusto e diseguale se non riconosciuto alla persona umana destinataria del danno relativo.

Ad una lettura della sua strumentalità riconduce la Corte costituzionale che riconosce al bilancio l'essere presupposto fondamentale del circuito democratico, al cui omonimo principio riconduce, se disatteso, la violazione dei diritti fondamentali, con conseguente responsabilità non solo politica, comportante la privazione di diritti fondamentali. Il tutto con il cittadino tutelabile dalla cattiva amministrazione alla stregua del socio danneggiato, con la conseguenza di rivendicare, così come consentito al socio di farlo nei confronti dell'amministratore, strumenti di tutela diretta dei propri diritti fondamentali. Ciò è rintracciabile nel riconoscimento del «carattere funzionale del bilancio preventivo e di quello successivo, alla cui mancata approvazione, non a caso, l'ordinamento collega il venir meno del consenso della rappresentanza democratica, presuppone quali caratteri inscindibili la chiarezza, la significatività, la specificazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche»³⁴, con il risultato di assicurare ai membri della collettività la cognizione delle modalità di impiego delle risorse e i risultati conseguiti da chi è stato titolare del mandato elettorale³⁵.

Una definizione che offre la Consulta, che ha valorizzato, in più occasioni, la funzione del bilancio preventivo e del rendiconto, nel senso di ritenersi strumenti indispensabili per assicurare alle rispettive cittadinanze la consapevolezza delle modalità di impiego delle risorse, rese disponibili alle relative istituzioni, e dei risultati conseguiti da chi è titolare del mandato elettorale, sia esso di consilia-tura negli enti locali che di legislatura regionale.

Concludendo, quanto alla riconduzione del bilancio alla indiscutibile stregua di bene pubblico, è appena il caso di sottolineare come la privazione dei diritti fondamentali costituisce una chiara violazione del principio democratico. Un

³⁴ Corte costituzionale, sentenza 20 luglio 2016 n. 184 (red. Carosi).

³⁵ E. Cavasino, *op. cit.*, in *Diritto & Conti*, n. 1, 2019, 20-21, ove l'A. mette in evidenza l'impegno della Corte costituzionale ad offrire una interpretazione della revisione costituzionale intervenuta nel 2012 accennando l'esistenza del dovere di solidarietà, da concretizzare attraverso una corretta proporzione fra le funzioni pubbliche strumentali alla tutela dei diritti costituzionali e le economie ad esse destinate, con la conseguenza del consolidarsi dell'esistenza del diritto del bilancio e della contabilità pubblica. Con questo ha elaborato una giurisprudenza sulla contabilità di mandato (sentenza n. 18/2019) quale «precipitato di una interpretazione costituzionale attenta ai principi di struttura dell'ordinamento costituzionale e alla crisi fra questi e quelli introdotti con le revisioni del 2001 e 2012».

assunto che porterebbe a considerare la responsabilità del decisore pubblico alla stregua dell'amministratore che risponde al socio per *malagestio* e non già liquidabile come mera responsabilità politica.

In una siffatta logica, dal momento che lo Stato risponde, come detto, nei confronti dell'Unione Europea per mancato adempimento delle direttive, dovrebbe evidenziarsi un genere di responsabilità dell'attore pubblico, tenuto alla corretta gestione e redazione del bilancio, nei confronti dei cittadini destinatari per il differenziato adempimento degli obblighi costituzionali, specie di quelli che impongono l'uniformità incondizionata delle prestazioni e servizi indispensabili alla vita delle persone. Ciò in quanto i livelli prestazionali essenziali individuati nella Costituzione, a tutela dell'esigibilità dei diritti civili e sociali, non sono affatto comprimibili, con la conseguenza che dovrebbero trovare comunque allocazione nelle disponibilità del bilancio pubblico in generale, a discapito di altre previsioni dedicate alla non essenzialità, specie allorquando trattasi della tutela della salute dei cittadini integrata con quella della assistenza sociale. A fronte di un tale disimpegno potrebbe essere ravvisata la responsabilità del decisore in presenza di un nesso causale tra le azioni di bilancio e il difetto dei livelli essenziali dell'assistenza alla persona umana, tale da fare venir meno l'auspicata infrastruttura sociale pretesa dalla Costituzione per garantire il benessere salutare della collettività.

6. *Il contributo della Consulta in materia di bilancio e sue garanzie*

Concludendo, diventa indispensabile analizzare il contesto del contributo della Corte Costituzionale in tema di bilancio, distinguendo tuttavia gli orientamenti giurisprudenziali espressi per materia, in modo da renderli riconducibili al tema trattato nello specifico.

Al riguardo, è da rilevare come la giurisprudenza costituzionale abbia ben affrontato il nodo interpretativo degli anzidetti articoli orientandosi nel dare «piena effettività ai principi costituzionali sul bilancio». Con questo ha ritenuto dare risalto alla volontà di collocare, tra l'altro, il Magistrato contabile, «oggi definita(o) come organo dello Stato-ordinamento, in una posizione centrale nella garanzia dei vincoli costituzionali ed europei di bilancio e sostenibilità del debito pubblico (Corte cost. n. 60 del 2013)»³⁶.

³⁶ A. Carosi, *Il sindacato sugli atti di natura finanziaria tra Corte costituzionale e magistrature superiori*, in *Il Diritto del bilancio e il sindacato sugli atti di natura finanziaria*, Atti del Convegno 16-17 marzo 2017, dedicato alla magistratura contabile, Milano, 2019, 65 e ss.

6.1. *Bilanci e sistemi contabili armonizzati*

Per completezza argomentativa del trattamento riservato dalla Consulta alle singole tematiche affrontate sul bilancio, è appena il caso di fare riferimento a quei *dicta* che si sono occupati dell'armonizzazione dei bilanci e dei sistemi contabili, ispirata al ripiano del debito pubblico, al risanamento della finanza pubblica e al perseguimento dell'equilibrio economico³⁷.

Quanto all'esigenza di rendere i bilanci pubblici comparabili e, nell'insieme, consolidabili in quello della Repubblica, riconducibile nello specifico alla revisione costituzionale del 2012 e messa in relazione con il novellato art. 119 della Carta, è appena il caso di ricordare la sentenza della Corte costituzionale del 20 luglio 2016, n. 184 (red. Carosi). Nella stessa è così ribadita – oltre al riconoscimento dell'importanza delle procedure e dei progetti attraverso i quali il bilancio prende concretamente corpo nell'attuazione del programma che ha concorso a fare ottenere al decisore pubblico l'investitura democratica – l'ineludibilità dell'armonizzazione dei bilanci del sistema autonomistico territoriale. Con essa assume rilievo la modalità di rendicontazione e, soprattutto «il carattere funzionale del bilancio preventivo e di quello successivo, alla cui mancata approvazione, non a caso, l'ordinamento collega il venir meno del consenso della rappresentanza democratica, presuppone quali caratteri inscindibili la chiarezza, la significatività, la specificazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche». Il Giudice costituzionale in tale siffatta importante pronuncia – imponendo una esaustiva implementazione dei manufatti contabili, sia preventivi che consultivi, con le previste esaurienti note integrative ove mai accompagnate da ampie relazioni espositive rese ampiamente comprensibili – ha affermato con forza, assumendo a propria ragione la regolazione attuativa del cosiddetto federalismo fiscale (vigente d.lgs. 118/2011) che «i moduli standardizzati dell'armonizzazione dei bilanci *omissis* devono innanzitutto servire a rendere omogenee, ai fini del consolidamento dei conti e della loro reciproca confrontabilità, le contabilità dell'universo delle pubbliche amministrazioni, così articolato e variegato in relazione alle missioni perseguite», ancorché non idonei, di per sé, «ad illustrare le peculiarità dei programmi, delle loro procedure attuative, dell'organizzazione con cui vengono perseguiti, della rendicontazione di quanto realizzato». In quanto tali «Le sofisticate tecniche di standardizzazione, indispensabili per i controlli della finanza pubblica ma caratterizzate dalla difficile accessibilità informativa per il cittadino di media diligenza, devono essere pertanto integrate da esposizioni incisive e divulgative circa il rapporto tra il mandato elettorale e la gestione delle risorse destinate alle pubbliche finalità».

³⁷ A. Brancasi, *op. cit.*, in *Forum Quaderni Costituzionali*, 10 gennaio 2012, 2 e ss.

6.2. *Equilibrio di bilancio e suo significato*

Relativamente al principio costituzionale dell'equilibrio di bilancio, preteso nei bilanci pubblici, è da ritenersi che le rappresentazioni numeriche devono essere suffragate da una stima accurata e attendibile, resa nell'assoluta coerenza con i presupposti giuridico-economici della loro determinazione quantitativa. Di conseguenza, nel concetto di copertura giuridica, i decisori sono chiamati ad intervenire sinergicamente sia sull'individuazione dei mezzi finanziari che sulla ragione di diritto sottesa al loro impiego. Sul tema, è intervenuta la Consulta che, con la sentenza 24 luglio 2019 n. 197 (red. Carosi), ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della legge regionale della Regione Abruzzo per violazione dell'art. 81 Cost., ritenendo che la stessa esprimesse una mera ipotesi politica, priva di ogni supporto di natura tecnica – sotto il profilo giuridico-economico – a fronte di evidenti necessità economica di copertura delle innovazioni ivi programmate e previste, comportanti consistenti oneri finanziari. I relativi stanziamenti della spesa individuati per “L'Aquila capoluogo”, palesemente del tutto privi del presupposto giuridico, erano pertanto da ritenersi da espungere dal bilancio dell'esercizio di riferimento per effetto della sopravvenuta inesistenza delle ragioni del loro mantenimento. Ciò in conformità del principio generale del diritto contabile inerente alle condizioni di conservazione delle poste contabili di spesa, atteso che – per come più volte riaffermato dalla Corte – la copertura finanziaria di una spesa e l'equilibrio del bilancio non possono essere assicurati solamente dall'armonia numerica degli stanziamenti in parte entrata e spesa, ma devono fondarsi anche sulla ragionevolezza dei presupposti giuridici ed economici che ne sorreggono l'iscrizione in bilancio, essendo la copertura economica delle spese e l'equilibrio del bilancio due facce della stessa medaglia. «La forza espansiva dell'art. 81, terzo comma, Cost. si sostanzia in una vera e propria clausola generale, in grado di colpire tutti gli enunciati normativi causa di effetti perturbanti la sana gestione finanziaria e contabile». Conseguentemente, il principio dell'equilibrio di bilancio – così come sottolineato – non è assolutamente da considerare corrispondente al formale pareggio contabile del medesimo, essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata, nell'ambito della quale la responsabilità politica del mandato elettorale si esercita, non solo attraverso il rendiconto del realizzato, ma anche in relazione al consumo delle risorse impiegate.

6.3. *Il tema della responsabilizzazione dei decisori eletti*

Un altro tema affrontato dal Giudice delle Leggi è stato quello delle responsabilità in relazione alla rappresentanza democratica. La Corte costituzionale fa assumere al tema del bilancio una importanza vitale per la società civile, atteso che la stessa deve essere garantita dalla correttezza del suo esercizio e dal rispetto delle regole che gli assicurano anche una corretta continuità nei tempi. Con la sentenza 2 maggio 2019 n. 105 (red. Carosi) viene ribadito – unitamente all'equità intergenerazionale³⁸, al rispetto della trasparenza dei conti correlazionati alla responsabilizzazione degli amministratori pubblici – l'inderogabile principio della continuità. «Di qui la necessità di una chiarezza tassonomica del legislatore poiché «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 [...] non essendo utilmente scindibili gli elementi che ne compongono la struttura [...], pregiudicano irrimediabilmente l'armonia logica e matematica che caratterizza funzionalmente il perseguimento dell'equilibrio del bilancio» (sentenza n. 274 del 2017; in tal senso, sentenza n. 49 del 2018).

A proposito di responsabilità rappresentativa la Corte costituzionale, sentenza 25 ottobre 2012, n. 228 (red. Carosi), insinua il criterio generale che ogni vizio riscontrabile nella approvazione dei bilanci, ivi comprese sia la loro mancata e formale condivisione che l'incuria del loro equilibrio strutturale, violano il legame fiduciario che caratterizza il mandato elettorale e la rappresentanza degli eletti verso gli elettori, anche potenziali. Ciò in quanto la peculiarità di anzidetto legame trova la ragione della sua esistenza nel principio costituente il presupposto del mandato elettivo posto a salvaguardia, statica e dinamica, degli equilibri finanziari. Da qui, il limite alla «autonomia della Regione in questo settore normativo (che) trova il suo limite esterno nelle disposizioni poste dallo Stato nell'ambito della salvaguardia degli interessi finanziari riconducibili ai parametri richiamati» (nella sentenza n. 184/2016).

Tant'è che nel TUOEL, il mandato elettorale e il sistema sanzionatorio del mancato perseguimento degli equilibri di bilancio sono strettamente collegati, sotto il profilo statico e dinamico, e quindi sorretti «da elementi sistemici di razionalità intrinseca prima ancora che logico-giuridici: un bilancio non in equi-

³⁸ A.M. Giampaolino, *Ambiente e generazioni future nella giurisprudenza della Corte costituzionale dell'ultimo decennio*, in G. Colombini (a cura di) *Scritti in onore di Aldo Carosi*, Napoli, 2021, 491 ss., ove l'A. sottolinea la tutela delle generazioni future insita nella Costituzione a partire dalla salvaguardia dell'ambiente, nella sua «rinnovata visione, globale e dinamica», sottolineando con questo quanto la Consulta imponga ai decisori pubblici di intervenire, sempre e comunque, nell'interesse delle generazioni che verranno. Un concetto ripreso da F. Lillo, D. Siclari, *Prolegomeni sul ruolo della sostenibilità e dell'equilibrio di bilancio in chiave intergenerazionale, alla luce delle pronunce della Corte costituzionale*, in G. Colombini (a cura di), *ibidem*, Napoli, 2021, 540-543.

librio e l'assenza di bilancio costituiscono analoghi vulnera alla programmazione delle politiche pubbliche, in relazione alle quali è svolto il mandato elettorale. Quest'ultimo, indipendentemente dalle scelte di cui è espressione, ha quale presupposto indefettibile la puntuale e corretta redazione e gestione del bilancio secondo i canoni dell'art. 97, primo comma, Cost.».

Un argomento, questo, affrontato e approfondito anche con la sentenza del 14 febbraio 2019, n. 18 (red. Carosi), nella quale la Consulta, assumendo l'esame di una fattispecie, afferente ad un ente locale coinvolto in una procedura di predissesto, eccepita come elusiva degli artt. 81 e 97 della Costituzione, sancisce due importantissimi principi sui bilanci della pubblica amministrazione. Il primo riguarda la definizione sulle responsabilità dei preposti in relazione alla insostenibilità del bilancio dell'ente compromesso sottolineando che «nessuno degli amministratori eletti o eligendi sarà nelle condizioni di presentarsi al giudizio degli elettori separando i risultati direttamente raggiunti dalle conseguenze imputabili alle gestioni pregresse. Lo stesso principio di rendicontazione, presupposto fondamentale del circuito democratico rappresentativo, ne risulta quindi gravemente compromesso». Il secondo afferma ad una precisa definizione della funzionalità del bilancio preventivo e del rendiconto, assumendo, come detto, che «il carattere funzionale del bilancio preventivo e di quello successivo, alla cui mancata approvazione, non a caso, l'ordinamento collega il venir meno del consenso della rappresentanza democratica» risiede essenzialmente nell'assicurare alla comunità di riferimento la consapevolezza sull'impiego delle risorse e l'ottenimento dei risultati raggiunti da chi ha amministrato l'istituzione interessata. Ciò con pedissequo riferimento alle proprie sentenze n. 184/2016, già commentata in nota, e n. 228/2017, ove viene sottolineato – tra l'altro – il legame fiduciario che caratterizza il mandato elettorale e la rappresentanza democratica degli eletti.

7. *L'abuso di bilancio*

Concludendo, diventa oltremodo interessante l'approfondimento della specificità giuridica di bene pubblico attribuita al bilancio³⁹, quale strumento garante della doverosa certezza contabile, considerate le sue caratteristiche *routinariamente* dinamiche e, in quanto tali, soggette a trasformazioni quantitative dei suoi

³⁹ E. Talarico, *Dal "pareggio tendenziale" all'equilibrio dinamico del bilancio nelle parole della Corte costituzionale*, in G. Colombini (a cura di) *ibidem*, Napoli, 2021, 948-951; E. Cavasino, *op. cit.*, in *Diritto & Conti*, n. 1, 2019, 21 ss., interessante la sintesi espressiva che fa l'A. del bilancio come bene pubblico ricavabile dall'insieme dei principi dell'equilibrio dinamico (e non già di pareggio formale di bilancio), posto a tutela di quello supremo dell'ineludibile uguaglianza, e di quello della rappresentanza politica, attribuita ai titolari delle cariche elettive.

saldi, parziali e totali, dovute ad appostazioni di tipo straordinario, di recente anche pretese dal legislatore che ha imposto, altresì, più severi atti di accertamento *una tantum* dei residui. Un evento registratosi con maggiori consistenze finali di segno quasi sempre negativo, dovute ad un sensibile cambiamento valoriale delle poste iscritte nei precedenti bilanci scaduti, dimostrativo delle naturali dinamiche sia di finanziamento che di gestione. Dati valoriali, questi, spesso pregiudizievoli emersi a seguito – dell’obbligo giuridico di mettere a registro, nel senso di allibrare – di appostazioni di componenti straordinarie (sopravvenienze passive e insussistenze dell’attivo), prevalentemente peggiorative dei risultati economico-patrimoniali già definiti (avanzo/disavanzo e netto/*deficit* patrimoniale), riconducibili per lo più a crediti non più esigibili, lasciati dimorare per anni nei bilanci nell’assoluta ignoranza del problema e delle conseguenze, che potrebbe essere addirittura ricondotta alla configurazione dell’abuso di bilancio⁴⁰, spesso consapevole, dal quale sarebbe non difficile concepire la concretizzazione di una responsabilità civile (e non solo) con conseguente obbligo del risarcimento del danno direttamente prodotto⁴¹.

Nell’ottica definitoria del più generale abuso di diritto – meglio dell’abuso delle situazioni giuridiche ovvero sia di quelle che hanno consentito per decenni e consentono, salvo gli obblighi di una loro rideterminazione straordinaria, il protrarsi del mantenimento in bilancio di appostazioni, soprattutto di credito, non propriamente attuali se non addirittura inesigibili – potrebbe individuarsi una figura sintomatica di un neo individuato specifico vizio riconducibile all’uso distorto che si possa fare degli strumenti di programmazione e rendicontazione finanziaria⁴². Un vizio da eccepire non solo in via amministrativa sotto le diver-

⁴⁰ P. Rescigno, *L’abuso di diritto*, in *Rivista di diritto civile*, 1965, I, 205 ss.; Messina M., *L’abuso del diritto*, Napoli, 2003, 79-85, in cui la A. tratta l’abuso di diritto secondo il criterio della funzione sociale; G. Pino, *L’abuso del diritto tra teoria e dogmatica (precauzioni per l’uso)*, in G. Maniaci (a cura di), *Eguaglianza, ragionevolezza e logica giuridica*, Milano, 2006, 115 ss. ove, piace sottolinearlo, l’A. stigmatizza la possibilità che l’esercizio del diritto possa essere «piegato al “capriccio” (di fornire, per esempio, immeritata prova di capacità gestoria del chiamato all’obbligo di redazione del bilancio pubblico) e agli scopi egoistici» dell’ente a scapito del doveroso «sentimento di solidarietà e della funzione sociale che permeano l’esercizio di un diritto» in godimento collettivo; A. Astone, *Il divieto di abuso del diritto*, Milano, 2017, 135-136, ove la A. assume, ed è rilevante in tema di individuazione dell’abuso di bilancio, che «la disamina dei casi in cui il legislatore ha disciplinato specifiche e diverse ipotesi di esercizio abusivo di un proprio diritto ... hanno evidenziato il rilievo indiscutibile che il divieto di abuso del diritto assume negli ordinamenti contemporanei, non solo all’interno dei singoli diritti nazionali ma, più in generale, anche in quello europeo» che pongono sempre più giustificata attenzione alla veridicità e trasparenza agli istituti (bilanci pubblici e non solo) a fronte dei quali si desumono le condizioni di salubrità delle economie nazionali; A. Papa, G. Palombino, in Carpentieri L. (a cura di), *L’abuso del diritto*, Milano, 2018, 244 ss.

⁴¹ C. Siciliotti, *Dare e avere, Dall’analisi dei conti pubblici, una nuova stagione dei diritti e dei doveri*, Milano, 2010, 55 ss.

⁴² L. Antonini, *ibidem*, in *Rivista Associazione Italiana Costituzionalisti*, n. 1, 31 gennaio 2018, 15 ss., ove l’A. – nel commentare la sentenza della Consulta 29 novembre 2017, n. 247 (red. Carosi) – ha evidenziato l’irrinunciabile dovere del legislatore di fare ricorso, in linea con quanto più volte ribadito dalla Corte costi-

se forme sintomatiche dell'eccesso di potere, ma rilevabile anche sul piano della responsabilità penale, nella logica del falso in bilancio funzionale a conseguire un ingiusto profitto "in modo concretamente idoneo ad indurre altri in errore" (art. 2621 C.C), spesso dolosamente perpetrato per guadagnare credibilità amministrativa, altrimenti irricognoscibile, ma prioritariamente politica, funzionale a mantenere il consenso precedentemente goduto all'atto dell'esito elettorale. La sua conformazione si materializzerebbe, infatti, nell'ipotesi in cui nel bilancio non venissero evidenziati sistematicamente – per strategia "difensiva" del risultato preteso, per esempio, nell'ipotesi di piani di rientro – i diversi accadimenti, incidenti negativamente, sul patrimonio e o sul disavanzo di amministrazione, derivanti dalla mancata ovvero negligente rilevazione della obsolescenza e/o dalla inesigibilità di crediti datati ovvero dal non valorizzato scientificamente contenzioso esistente. Non solo. Sarebbe non difficile non individuarlo nelle frequenti omissioni ovvero nelle non attualizzazioni dei bilanci delle partecipate e/o degli enti strumentali al perseguimento dell'interesse pubblico, spesso solo assicurato nominalisticamente, nel redigere i bilanci consolidati. Quegli strumenti che permettono di rappresentare fedelmente la realtà patrimoniale, finanziaria ed econo-

zionale nell'esaltare il principio democratico, ad un corpo legislativo funzionale ad impedire ogni abuso della «tecnica contabile» finalizzato ad eludere, direttamente ovvero indirettamente, i principi costituzionali di tutela della finanza pubblica. Con questo, l'A. ha sottolineato l'irrinunciabile esigenza del bilancio a porsi a concreta salvaguardia della corretta rappresentazione delle risorse godute nella disponibilità, nel caso di specie, delle autonomie territoriali e di spesa dalle stesse autonomamente effettuate, da testimoniare all'elettore, a dimostrazione – ad esigenza della massima trasparenza divulgativa – della corrispondenza di quanto programmato e successivamente realizzato dai rappresentanti dal medesimo eletti. La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea insediata nel Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), all'articolo 54 sancisce il "Divieto dell'abuso di diritto" nel senso che nessuna disposizione unionale «deve essere interpretata allo scopo di comportare il diritto di esercitare un'attività o compiere un atto che miri a distruggere diritti o libertà riconosciuti» come tali o a imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste. Ciò in continuità con il preesistente art. 17 della CEDU, che vietava ogni interpretazione unionale ineludibile, che escluderebbe ogni intervento manipolativo sul bilancio pubblico, inteso ad eludere i criteri di certezza, veridicità e trasparenza, sulla rappresentazione dei dati sintomatici delle condizioni economico-patrimoniali di qualsivoglia pubblica amministrazione, obbligata – a Costituzione vigente – ad assicurare l'equilibrio dei rispettivi bilanci e la sostenibilità del debito pubblico (art. 91, comma primo, Cost.) e a concorrere a garantire l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione Europea. Di conseguenza, ogni genere di "trascuratezza" redazionale e/o non specificazione compilativa, intesa a fornire una diversa rappresentazione di un bilancio pubblico con l'intento di guadagnare funzionalmente una sua diversa interpretazione da parte dei destinatari istituzionali, costituirebbe una specifica figura sintomatica dell'abuso di ufficio. Ciò in quanto rappresenterebbe il modo di consentire ad una istituzione pubblica di esercitare una attività ovvero di compiere un atto «che miri alla distruzione dei diritti o delle libertà riconosciuti ... o di imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste». Una regola che – se violata – nell'ambito della redazione degli atti propedeutici (bilancio degli enti infra-statali componenti il sistema Repubblica) alla definizione del bilancio consolidato dello Stato, materializzerebbe più specificatamente, per ogni sua trasgressione alla disciplina interna ed europea, un chiaro abuso di bilancio. È da concepire, quindi, l'esistenza di una teoria giuscomunataria intesa ad impedire il concretizzarsi di abusi di bilancio pubblico, senza tuttavia individuare una specifica disciplina in tal senso se non come principio interpretativo del più generale divieto di abuso, da intendersi quasi come modello di un principio generale posto a tutela della veridicità dei bilanci degli Stati membri e, dunque, della loro ricaduta in termini di salvaguardia dei vincoli europei e degli obblighi internazionali.

mica dell'ente, ricorrendo ad una corretta eliminazione dei rapporti interagenti tra l'ente consolidante e quelli partecipati dal medesimo. In siffatte occasioni, non è infrequente rilevare nei bilanci, specie degli enti territoriali, comportamenti artatamente elusivi, oltre che delle regole e dei principi recentemente in frequente evoluzione normativa, degli *standard*, del tipo quelli afferenti al principio di correttezza e buona fede in materia di rapporti obbligatori, all'esaustività dei controlli di merito, ma anche alla riconciliazione delle partite infra-enti, alla circolazione delle poste debitorie, alla corretta valorizzazione del contenzioso e della verifica giuridica dell'esistenza e attualità dei crediti. Un modo per affievolire la tutela della collettività e dei suoi corpi intermedi, ivi compreso il mercato, abusando dello strumento patrimoniale ed economico-finanziario nei confronti del quale i medesimi hanno il diritto di pretendere affidabilità. Un fenomeno, questo, che si è e si sta ancora manifestando con una certa frequenza a seguito dell'approvazione della disciplina di armonizzazione dei bilanci pubblici – attuativa della legge delega n. 42/2009, recata dal decreto delegato apposito (d.lgs. 118/2011 e s.m.i.) – impositivo delle verifiche straordinarie dei residui attivi e passivi incautamente cristallizzati per decenni nel sistema dei bilanci degli enti territoriali, partecipate ed enti del servizio sanitario nazionale, verifiche che hanno determinato, prevalentemente, l'appostazione di insussistenze dell'attivo di rilevanti entità. Ciò è avvenuto nel tempo a causa delle debolezze organizzative e di trascuratezze tecniche, registrate in quegli enti, soprattutto locali, che hanno sottaciuto, più o meno consapevolmente, per anni la situazione di precarietà assoluta dei loro bilanci con un indebito mantenimento di residui attivi inesigibili, e da diversi sistemi sanitari regionali, dei quali dieci sono stati costretti a ricorrere a piani di rientro con annesso commissariamento *ad acta*, ex art. 120, comma 2, della Costituzione, che ha interessato cinque Regioni⁴³.

Quanto alle Regioni (ma anche a diversi comuni), soprattutto a quelle meno attente ad adeguarsi alle nuove esigenze e agli obblighi, sanzionati in difetto, di veridicità contabile e di tempestiva attualizzazione dei saldi, un problema a parte lo evidenziano i loro bilanci consolidati, molti dei quali verosimilmente contaminati dalle situazioni patrimoniali instabili delle società partecipate e dei loro enti strumentali, nei confronti delle quali non si è precedentemente pretesa la dovuta veridicità computistica⁴⁴.

⁴³ Ad esse residua la Regione Calabria, ove potrebbe individuarsi, in dodici anni di commissariamento ex art. 120, comma 2, della Costituzione senza soluzione di continuità, anche un abuso reiterato di bilancio perpetrato dai titolari che si sono succeduti nel ruolo di commissari *ad acta*, considerata anche la mancata rendicontazione del deficit patrimoniale e della redazione di un bilancio consolidato caratteristico.

⁴⁴ E. Caterini, *op cit.*, Napoli, 2021, 140 ss., ove l'A. afferma che «il valore primario a cui attentano dette regole è la veridicità (o attendibilità) dei conti», senza la quale «non avrebbe alcun significato pratico e teorico. È con essa che il bilancio rappresenta una realtà consentendone la intelligibilità universale. Quest'ultima esigenza, l'universalità, è altrettanto importante e fondativa, al pari della veridicità, e si pone rispetto a questa,

Fatte le anzidette considerazioni, il bilancio è da intendersi non già come atto meramente rappresentativo dei fatti previsti ovvero intervenuti in un dato momento storico bensì come un processo ciclico-dinamico caratterizzato dal più severo principio della continuità. Una definizione che porta a considerarlo – così come viene riconosciuto dalla Corte costituzionale e dalle Sezioni Riunite della Corte dei conti in speciale composizione, già riportate in note – come un istituto giuridico ineludibilmente «ciclico», caratterizzato dall'essere condizionato dall'evoluzione temporale e quindi prodotto senza interruzione alcuna e discontinuità nella generazione dei valori, tra lo strumento previsionale e quello rendicontativo⁴⁵. Non solo, riferibili allo stesso periodo, ma anche messi in relazione, quanto al bilancio consuntivo, con quelli afferenti agli esercizi precedenti, in corretto ossequio dell'ineludibile postulato del principio di continuità.

Allorquando, si ponga il problema di procedere, così come avvenuto a seguito delle revisioni straordinarie dei residui, specie se perfezionate con intemperività, a riedificazioni contabili necessarie per l'adeguamento a certezza e veridicità

in rapporto di contenente a contenuto.». E qui, giunge ad una interpretazione innovativa dell'anzidetto requisito dell'universalità ritenendolo «il trasmettitore del contenuto veridico. Il linguaggio trasmette un contenuto veridico e diviene esso stesso essenziale giacché la carenza di esso non consentirebbe al veridico un accesso al potere di controllo proprio degli *shareholder* e *stakeholder*. Il linguaggio è più congruo ed universale quanto più è tipizzato dalla prassi e nelle regole. Tuttavia, in quanto strumento tipizzato, funzionale allo scopo di consentire il più congruo accesso al veridico, non può imporsi su questo. È quest'ultimo che condiziona lo strumento e conforma le tipizzazioni. In tale convinzione agisce lo stesso ordinamento lì dove rende derogabili le norme sul bilancio, sebbene "eccezionalmente". Dallo specifico primo vigente Allegato al d.lgs. 118/2011: a) postulato n. 3. Il principio dell'*universalità*, ribadito dall'A. e ritenuto dal medesimo al pari di quello della veridicità, riguarda l'obbligo del sistema di bilancio di comprendere tutte le finalità e gli obiettivi di gestione nessuno escluso. Una onnicomprensività riguardante tutti i valori presi a riferimento: finanziari, economici e patrimoniali riconducibili a ciascun atto di previsione, al fine di fornire una rappresentazione reale, veritiera e corretta della complessa attività amministrativa svolta dell'esercizio di riferimento. Sono incompatibili con un tale principio, salve che non vengano appositamente consentiti e regolati dall'ordinamento, le gestioni fuori bilancio consistenti in operazioni contabili poste in essere dalla singola istituzione pubblica ovvero da sue articolazioni organizzative che non transitano nel bilancio, tipo gli enti strumentali.; b) postulato n. 4. A rafforzare il principio criterio dell'universalità, e il postulato dell'*integrità*, il quale richiede che tutte le entrate del bilancio, sia in fase di previsione che di rendicontazione, vengano iscritte al valore lordo delle spese sostenute per la riscossione e di altre spese connesse e inerenti. Allo stesso modo, le spese debbano essere iscritte integralmente, senza riduzione alcuna. Di conseguenza, diventa incompatibile con l'anzidetto principio l'assegnazione di qualsivoglia provento per spese o erogazioni speciali, ad eccezione dei proventi e delle loro quote riscossi, le oblazioni e simili. Sono invece conformi le riassegnazioni alla spesa di particolari entrate, sia ai fini della gestione che della rendicontazione.

⁴⁵ Sentenza delle Sezioni Riunite della Corte dei conti, in speciale composizione, del 29 luglio 2019 n. 23, con la quale – oltre che riaffermare con un tale importante *dictum* la natura della giurisdizione di una siffatta *species* di Giudice contabile chiamato a giudicare sul tema in unico grado sulla conformità, di fatto e diritto, della situazione di bilancio accertata dalle Sezioni regionali di controllo e non già come giudice di impugnazione – afferma e definisce il «ciclo di bilancio». Ciò in quanto caratterizzato, in una visione dinamica, perché condizionato da «fatti di gestione sopravvenuti e di *ius superveniens* posteriori alla valutazione della Sezione di controllo (cfr. Sezioni riunite, sentenze nn. 58/2015/EL, 1/2017/EL, 3/2017/EL e 17/2017/EL)». Interessante la nota redazionale del 26 aprile 2020, in *Bilancio, Comunità Persona*, nella quale si afferma che «le pronunce regionali devono "aggiornare" i loro accertamenti al presente e, per tale ragione, gli effetti di tali pronunce sono sempre dinamicamente destinati a proiettarsi in avanti nel tempo, sul ciclo di bilancio in corso».

dei saldi più attuali, si dovrà avere cura di: a) lasciare così come sono i bilanci afferenti ai precedenti esercizi, indipendentemente se non condivisi nei diversi livelli di controllo, ivi compresa la sottoposizione dei medesimi all'esame del magistrato; b) appostare in quello contemporaneo le componenti straordinarie. Queste ultime da distinguersi in sopravvenienze e insussistenze, intendendo per tali le ricadute contabili derivanti da eventi imprevedibili e occasionali, causati rispettivamente da una insorgenza in aumento di attività (sopravvenienza attiva) o di passività (sopravvenienza passiva) ovvero dal venir meno di una attività (insussistenza passiva oppure dell'attivo) o di passività (insussistenza attiva o del passivo), entrambe correttive dei rispettivi mastri mantenuti in una consistenza quantitativa non rispettosa dei principi di veridicità, certezza e chiarezza. Il tutto, con ovvia incidenza sulla determinazione del risultato del coincidente conto economico.

Una regola generale ineludibile, sancita dalla Consulta secondo la quale «il principio di continuità del bilancio è una specificazione del più ampio principio dell'equilibrio tendenziale contenuto nell'art. 81 cost., in quanto “collega gli esercizi sopravvenienti nel tempo in modo ordinato e concatenato” (su tutte, sentenza n. 181 del 2015), consentendo di inquadrare in modo strutturale e pluriennale la stabilità dei bilanci preventivi e successivi». Un assunto chiaro e ineccepibile che riconosce all'inderogabile principio della continuità di bilancio e agli effetti della comprovata buona amministrazione, rispettivamente, la condizione giuridica e di merito per determinare l'equilibrio economico introdotto nella Costituzione nel 2012. Una siffatta modalità di adempimento è stata peraltro ribadita, da ultimo, dalla Corte di Cassazione con le sentenze della Prima Sezione nn. 4120 e 7586 del 2016, con le quali – richiamando quanto deciso con la sentenza n. 2379/1977 – ha definitivamente riaffermato l'assoluta ineludibile osservanza del ripetuto principio di continuità dei bilanci. Quest'ultimo, è bene ripetere, inteso a completamento di tutti gli altri postulati contabili per la corretta redazione del bilancio. Ciò nel senso che «la valutazione delle poste contabili di bilancio deve essere effettuata nella prospettiva della continuazione delle attività istituzionali per le quali l'amministrazione pubblica è costituita». Ma anche tenuto conto dell'assunto che «il principio della continuità introduce espressamente la dimensione diacronica che è inscindibilmente connessa ad ogni sistema aziendale, sia esso pubblico che privato, il quale deve rispondere alla preliminare caratteristica di essere atto a perdurare nel tempo. Pertanto, le valutazioni contabili finanziarie, economiche e patrimoniali dei bilanci devono essere fondate su criteri tecnici e di stima in grado di continuare ad essere validi nel tempo se le condizioni gestionali non saranno tali da evidenziare chiari e significativi cambiamenti.»

La Corte di Cassazione, con le summenzionate sentenze, lo ha chiaramente ribadito sottolineando che:

- a) le risultanze di bilancio dell'esercizio trascorso devono essere assunte a fondamento dell'esercizio seguente anche se oggetto di contestazione giudiziale;
- b) il bilancio di esercizio di una società per azioni (dunque, quello preteso dalla PA territoriale nell'evoluzione del d.lgs. 118/2011), in forza del principio della cosiddetta continuità, deve partire dai dati di chiusura del bilancio dell'anno precedente, anche nel caso in cui l'esattezza e la legittimità di questi ultimi siano state poste in discussione in sede contenziosa, e siano state negate con sentenza non passata in giudicato.

Da ciò viene pertanto a desumersi che solo il passaggio in giudicato della sentenza fa sorgere il dovere degli amministratori di apporre al bilancio contestato le variazioni imposte dal comando giudiziale, e, quindi, di modificare conseguenzialmente i dati di partenza del bilancio successivo⁴⁶.

⁴⁶ Corte costituzionale 20 dicembre 2017 n. 274 (red. Carosi), nella quale viene affermato che «Anche se accertato in un rendiconto approvato con legge regionale non impugnata dal Governo, un incongruo risultato di amministrazione non può costituire solida base di partenza per i successivi esercizi, perché ciò sarebbe in patente contrasto con il principio di continuità degli esercizi finanziari, per effetto del quale ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi, e coinvolgerebbe in modo durevole il principio di equilibrio dinamico del bilancio, il quale – consistendo nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche – esige che la base di tale ricerca sia salda e non condizionata da perturbanti potenzialità di indeterminazione».

Dal bilancio come «bene pubblico» all'abuso di bilancio

Il lavoro analizza il bilancio, quale complesso organico di valori e bene pubblico, nel quale si riassumono situazioni soggettive attive e passive finalizzate al soddisfacimento di interessi diffusi. Esso ha la capacità di valere sia come strumento di previsione che rendicontativo nella sua vocazione naturale, che è quella della rappresentazione dei valori alla collettività. La Consulta, nel perseguimento del principio del pareggio di bilancio, ha fornito importanti contributi rispetto all'armonizzazione dei bilanci e dei sistemi contabili. Una valutazione del bilancio quale bene pubblico capace di assolvere a funzioni di garanzia e, al contempo, sfociare nell'abuso del diritto nel caso di non veritiera rappresentazione dei valori. La continuità che caratterizza il bilancio fa sì che lo stesso si traduca nella astratta sintesi degli effetti, anche essenziali, di tutte le dinamiche che lo determinano e ne influenzano la sua formazione attraverso un procedimento causale della rappresentazione contabile, che dalla trasposizione ne acquisiscono efficacia.

From the balance public property budget abuse

The work analyzes the balance sheet, as an organic complex of values and public property, which summarizes active subjective situations and passive aimed at satisfying widespread interests. It has the ability to be valid both as a forecasting and reporting tool in its natural vocation, which is that of the representation of values to the community. The Consulta, in pursuit of the principle of the balanced budget, has provided important contributions compared to the harmonization of budgets and accounting systems. An evaluation of the budget as a public property capable of fulfilling functions guarantee and, at the same time, lead to the abuse of rights in the case of non-compliance representation of rightful values. The continuity that characterizes the budget ensures that it is translated into the abstract synthesis of effects, even essential ones, of all the dynamics that determine it and its consequences influence its formation through a causal process of accounting representation, which they acquire from the transposition effectiveness.