

SOMMARIO: 1. L'autonomia finanziaria. - 2. I vincoli sulla finanza locale derivanti dal complessivo sistema della finanza pubblica. - 3. *Segue*: l'impianto contabile quale mezzo di rappresentazione dei condizionamenti esercitati dalla finanza sull'organizzazione e sull'attività. - 4. L'equilibrio finanziario. - 5. L'evoluzione dei principi in materia di ordinamento contabile. - 6. Il regolamento di contabilità. - 7. Il bilancio come previsione dell'attività dell'ente. La programmazione e i principi del bilancio. - 8. Caratteristiche e natura del bilancio di previsione. - 9. La relazione previsionale e programmatica e il bilancio pluriennale. - 10. Le variazioni al bilancio annuale di previsione. - 11. La rendicontazione. - 12. I principi in materia di bilancio e contabilità. - 13. Le procedure dell'entrata e le procedure della spesa. - 14. Il dissenso finanziario.

1. *L'autonomia finanziaria*

L'assolvimento dei compiti degli enti locali si concretizza nello svolgimento di molteplici attività di natura pubblica e di natura privata. Tali attività comportano l'assunzione di costi, quali, ad esempio, le spese per il personale, gli oneri per gli espropri, le spese per la realizzazione delle opere pubbliche e per l'espletamento dei servizi, ecc. I costi, a loro volta, devono essere sostenuti da risorse economiche. Per poter assicurare la propria attività, è pertanto necessario che gli enti dispongano delle risorse sufficienti a garantire la copertura dei costi: in questo modo, l'insieme delle risorse disponibili definisce i reali spazi operativi dell'attività.

La possibilità di sostenere i costi condiziona la capacità dell'ente di svolgere tutti i propri compiti: la *misura delle risorse* determina così la dimensione concreta dell'attività e dei servizi; nello stesso tempo, la *certezza delle risorse* (cioè la possibilità di contare su entrate certe e stabili nel tempo) assicura agli organi di governo la possibilità di pianificare in modo realistico l'attività dell'ente, garantendo che l'attività pianificata possa essere materialmente posta in esecuzione secondo l'indirizzo deliberato. Ciò significa che l'autonomia, e l'autonomia di indirizzo in particolare, per poter essere effettiva, deve essere sostenuta dalla corrispondente capacità di acquisire le risorse finanziarie destinate alla copertura dei costi. Ed è esattamente a questo che si allude quando si afferma che l'*autonomia finanziaria* è una componente essenziale, o meglio una *condizione necessaria della possibilità di*

stabilire e perseguire i propri indirizzi. Come tale essa è da riferire, oltre che alle Regioni, anche ai Comuni e alle Province.

Se si guarda tuttavia all'assetto originario disegnato dalla Carta costituzionale e si considera, in particolare, la precedente formulazione dell'art. 119 Cost., si osserva che l'aspetto dell'autonomia finanziaria era stato considerato essenzialmente nei confronti delle sole Regioni, in correlazione con la loro potestà legislativa. Rispetto ad esse, si prevedeva infatti che l'autonomia finanziaria si svolgesse *"nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica, che la coordinano con la finanza dello Stato, delle Province e dei Comuni"* (art. 119 Cost., comma 1, nel testo antecedente alla revisione costituzionale approvata con la legge cost. n. 3/2001). La previsione costituzionale non definiva ancora la portata specifica dell'autonomia finanziaria¹, la cui disciplina veniva rinviata a leggi statali chiamate così a coordinare l'autonomia finanziaria delle Regioni con la finanza dello Stato, delle Province e dei Comuni (si parla così di leggi statali di coordinamento).

A partire dagli anni '70 si sono inoltre affermati indirizzi secondo i quali, al fine di conservare in capo allo Stato un ruolo di coordinamento dell'intera finanza pubblica², l'autonomia finanziaria si sarebbe potuta estrinsecare nella sola capacità degli enti autonomi di fissare la destinazione delle proprie spese. Il ridimensionamento del concetto di autonomia finanziaria avveniva peraltro in concomitanza con la riforma tributaria. Essa era venuta ad incidere profondamente sulla capacità impositiva degli enti locali, relegandone il ruolo ad alcuni tributi minori contraddistinti da un getti-

¹ Sul punto non pare emergere una linea precisa all'interno dei lavori preparatori, sui quali si veda diffusamente A. PUBBA, *Commento all'art. 119*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di G. Branca, Roma, 1985, 340 ss.

² Sull'ampiezza del ruolo dello Stato alla luce della precedente formulazione dell'art. 119 Cost., e sulla posizione di questo come "arbitro della consistenza dell'autonomia finanziaria" v. A. PUBBA, *Commento all'art. 119*, cit., 357: "nonostante l'apparente linearità, l'articolo in esame viene comunemente considerato una delle norme più complesse della Costituzione. La scarsa chiarezza ed univocità di esso viene generalmente fondata sulla vaghezza del riferimento costituzionale all'"autonomia finanziaria" delle Regioni ordinarie, e sulla tendenziale contraddittorietà di tale concetto e di quello di "ordinamento", entrambi presenti nel comma 1 dell'articolo in esame. Di qui la rilevanza ambigua della norma ed il suo prestarsi ad una "molecchività di interpretazioni, tutte in apparenza ... giustificabili". Di qui ancora l'ampia discrezionalità riconosciuta al legislatore ordinario nella scelta fra le varie tesi prospettabili; discrezionalità che induce a ritenere mancante nella materia finanziaria una garanzia costituzionale a favore degli enti autonomi territoriali. Lo Stato viene così ad essere considerato "arbitro" della "consistenza" dell'autonomia finanziaria delle Regioni e dei minori enti autonomi, giacché, utilizzando in sede di coordinamento sia il limite dei principi sia quello dell'interesse nazionale, esso sarebbe in grado di compiere a proprio piacimento la potestà finanziaria locale entro ambiti ridottissimi".

to marginale³. La finanza degli enti locali, in questo quadro, si concentrava essenzialmente sui trasferimenti erariali, la cui misura veniva annualmente determinata dallo Stato sulla base della spesa storica registrata negli esercizi precedenti. In questa fase, la legislazione si muoveva così lungo precise direttrici: da un lato, il progressivo depotenziamento della nozione di autonomia finanziaria, reso possibile dal carattere "aperto" della definizione contenuta nell'art. 119 Cost.; dall'altro lato, il contestuale affidamento allo Stato del compito di quantificare e distribuire risorse sufficienti a sostenere la spesa necessarie delle Regioni e degli enti locali, con la pressoché totale esclusione di qualsiasi potestà in materia di entrate.

Questi indirizzi sono venuti via via a manifestare la propria incoerenza rispetto al principio contenuto nell'art. 5 Cost., in base al quale le Regioni, le Province e i Comuni sono collocati in una condizione di tendenziale parità con lo Stato, al quale, in tema di coordinamento della finanza pubblica, non spetterebbe quindi una posizione sovraordinata. Un ulteriore momento di contrasto si è venuto poi a configurare rispetto al principio di democrazia, anch'esso strettamente collegato con l'art. 5 Cost., il quale richiede che gli organi esponentziali della comunità acquisiscano le risorse necessarie all'espletamento dei propri compiti, reperendoli presso le stesse comunità di riferimento⁴.

In tal modo, l'autonomia finanziaria si è affermata con una propria specificità, per cui essa è infine giunta ad imporsi essenzialmente come la *capacità*, propria di ogni ente autonomo, di *acquisire le risorse necessarie all'esercizio delle funzioni dell'ente stesso*.

Questo principio (che, a livello di legislazione ordinaria, ha iniziato ad essere sottolineato nella legge n. 142/1990 - art. 54 - in relazione ai Comuni e alle Province), ha trovato da ultimo espressa formulazione nel nuovo art. 119 Cost., modificato dall'art. 5, legge cost. n. 3/2001, secondo cui "i

³ In questa fase dell'ordinamento, ancora antecedente alla legge n. 142/1990 e sorretta da una lettura riduttiva della portata dell'art. 119 Cost., si riteneva dunque che "i principi-obiettivo dell'unicità della finanza pubblica e della centralizzazione dell'entrata, posti a fondamento costituzionale della legislazione tributaria, fossero peritettamente in linea con il disegno costituzionale tracciato dagli artt. 119 e 128 Cost. ... e che, pertanto, all'autonomia finanziaria di Province e Comuni (in quanto espressione preminente della loro autonomia politica), destinate indirettamente dal dettato costituzionale, fosse del tutto estranea l'autonomia sul versante dell'entrata, essendo sufficiente a garantirne la capacità di operare nel solo ambito della spesa, con conseguente abbandono di ogni potestà impositiva e, altresì, determinativa del fabbisogno", S. BARTOLE-F. MASTRACOSTINO-L. VANDELLI, *Le autonomie territoriali. Ordinamento delle Regioni e degli enti locali*, Bologna, 1991, 366.

⁴ A. PUBBA, *Commento all'art. 119*, cit.

*Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa*⁵.

Va qui ricordato che l'approdo a questa definitiva formulazione è stato ampiamente prefigurato negli studi della dottrina più autorevole, che hanno preparato e accompagnato l'evoluzione della norma in commento⁶. In linea con il nuovo testo costituzionale, l'autonomia finanziaria può pertanto essere definita come la capacità, propria di ciascun ente locale, di regolare, sotto aspetti definiti⁷, l'acquisizione delle risorse e gestire entrate certe secondo il proprio fabbisogno economico, destinando liberamente le entrate stesse alla copertura delle spese.

Sotto questa prospettiva, l'art. 119 Cost. è quindi giunto a fissare a livello costituzionale una nozione di autonomia finanziaria in cui si delinea un principio di corrispondenza tra le entrate che l'ente stesso può acquisire⁸ e le

⁵ La portata innovativa della disposizione non risiede invero nel mero riconoscimento a favore degli enti locali del concetto di autonomia sul versante finanziario. Tale concetto, a ben guardare, poteva emergere direttamente dal preesistente assetto costituzionale, come peraltro rilevato dalla dottrina, la quale aveva da tempo posto in luce che, "ancorché non espressamente affermata in Costituzione, l'autonomia finanziaria dei Comuni e delle Province è ricavabile dal concetto generale di autonomia, di cui essi, al pari delle Regioni, sono dotati. Vale cioè anche per i Comuni e le Province l'assunto secondo cui l'autonomia finanziaria è strettamente connessa e strumentale all'autonomia in genere, tanto da essere considerata una espressione necessaria ed indispensabile" (A. PURBUSA, *Commento all'art. 119*, cit., 396). Rispetto alla precedente definizione, il momento di svolta risiede infatti nell'aver riconosciuto, come coesistente alla nozione di autonomia finanziaria, una corrispondenza piena fra l'autonomia di spesa e l'autonomia di entrata (intesa quest'ultima innanzitutto come certezza delle risorse).

⁶ Per tutti, M. BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria regionale. Lineamenti costituzionali*, Padova, 1983.

⁷ A. GIOVANNARDI, *Limiti al potere di introdurre per via regolamentare esenzioni ed agevolazioni nella disciplina dei tributi locali*, in Riv. dir. trib., 2006, v. 16, n. 7-8, pt. 2, 545, 557. Dello stesso autore si veda inoltre: *I poteri di differenziazione delle aliquote dei tributi locali: profili ricostruttivi*, in *Finanza loc.*, 2005, n. 7-8, 13.

⁸ Appare peraltro estranea al potere impositivo degli enti locali la possibilità di istituire direttamente i tributi, attraverso i propri atti deliberativi, in quanto l'individuazione delle fattispecie imponibili, la determinazione dei presupposti d'imposta, nonché la fissazione dei principi della disciplina dei tributi stessi, a norma dell'art. 23 Cost., devono necessariamente discendere dalla fonte legislativa (statale o regionale). In tal senso si veda A. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico della Finanza Pubblica*, Napoli, 2004, 77 s.; A. GIOVANNARDI, voce *Tributi comunali*, in *Dir. disc. priv. sez. comm.*, Torino, 1999, 159; Id., *L'autonomia tributaria degli enti locali*, in A. AMATUCCI (a cura di), *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 2005, 1 s.; L. TOSI-A. GIOVANNARDI, *Federalismo (dir. trib.)*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. 3, Milano, 2006, 2474; L. TOSI, voce *Finanza locale*, in *Dir. disc. priv. sez. comm.*, 1 agg., Torino, 2000, 287 s. La capacità impositiva degli enti locali, resta quindi limitata alla definizione di particolari aspetti dei tributi loro riconosciuti. In particolare, l'art. 52, d.lgs. n. 446/1997, stabilisce in materia che "le Province ed i Comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quan-

spese relative all'espletamento dei compiti e delle funzioni; principio che a sua volta appare sempre più rafforzato da un rinnovato interesse per la fiscalità locale, il quale, già a partire dagli anni '90, si è concretizzato nella istituzione di tributi propri di Comuni e Province e nella previsione per legge di partecipazioni a tributi erariali⁹.

Ed è inoltre significativo osservare come, sempre nella logica del principio della necessaria corrispondenza tra le entrate e le spese connesse allo svolgimento dei compiti e delle funzioni dell'ente, l'art. 119 Cost., nel comma 3, preveda l'istituzione di un fondo perequativo, senza vincoli di desti-

to attiene alla individuazione ed alla definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti". La norma, ancorché formulata prima della modificazione del quadro costituzionale, sembra tuttora compatibile con l'attuale definizione del concetto di autonomia finanziaria se non altro perché il principio della riserva di legge (relativa), fissato dall'art. 23 Cost., tuttora invariato, segna il limite invalicabile della potestà normativa regolamentare degli enti nell'ambito tributario. Ne emerge, pertanto, un sistema di fiscalità locale ben definito, entro il quale la competenza ad istituire i tributi resta incardinata in capo allo Stato ed eventualmente, specie alla luce della modificazione dell'art. 117 Cost., anche alle Regioni, sia pure a certe condizioni (cfr. A. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico*, cit.). Gli enti locali, entro il medesimo sistema, sono invece chiamati a regolare aspetti di dettaglio (ancorché significativi: si pensi a talune esenzioni previste per l'imposta comunale sugli immobili, si considerino ancora taluni aspetti della determinazione dei valori delle aree fabbricabili, sempre ai fini di tale imposta; ecc.) con esclusione di tutto quel che concerne l'individuazione e la definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima di ciascun tributo.

⁹ Per quanto concerne l'individuazione delle entrate tributarie che, nel loro insieme, vengono a delineare il quadro della fiscalità locale, essi possono essere enumerati come segue. Riguardo ai Comuni, un ruolo di primaria importanza è ricoperto, specie per la rilevanza del suo gettito, dalla imposta comunale sugli immobili, regolata dal d.lgs. n. 504/1992; si hanno inoltre l'imposta (sostituibile con il corrispondente canone) comunale sulla pubblicità (d.lgs. n. 507/1993), l'addizionale all'imposta erariale di consumo dell'energia elettrica (d.l. n. 511/1988). Venendo alle tasse si annoverano: la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani e la corrispondente tariffa igiene ambientale (d.lgs. n. 507/1993 e d.lgs. n. 22/1997); la tassa (canone) per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (d.lgs. n. 507/1993), l'addizionale all'IRPEF (d.lgs. n. 360/1998). Quanto ai tributi, si annoverano i diritti sulle pubbliche affissioni (d.lgs. n. 507/1993) e i diritti e canoni per la tutela ed uso delle risorse idrauliche (legge n. 36/1994). Sono invece assegnate alla Provincia l'imposta provinciale di trascrizione dei veicoli nel pubblico registro automobilistico (d.lgs. n. 446/1997), l'addizionale all'imposta erariale di consumo dell'energia elettrica (d.l. n. 511/1988) e l'addizionale provinciale all'IRPEF. Quanto alle tasse si devono ricordare le tasse sulle concessioni provinciali, la tassa per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente, nonché la tassa (canone) per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche; riguardo ai tributi, deve essere considerato il tributo provinciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (legge n. 549/1995). Va ancora aggiunto che il quadro delle entrate è completato, sia per i Comuni che per le Province, da trasferimenti dello Stato, della Regione e di altri enti pubblici, nonché, infine, da ulteriori entrate extratributarie derivanti da proventi per la gestione di servizi pubblici e dalla gestione patrimoniale.

nazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante, nonché, nel comma 5, la destinazione di risorse aggiuntive e l'effettuazione di interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, con la finalità di promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni.

Ancor più esplicitamente si deve rilevare che l'art. 119 Cost. pone al centro della nozione di autonomia finanziaria il potere-dovere degli enti di acquisire le risorse necessarie alla copertura delle proprie spese, con ciò accennando i profili della responsabilità politica assunta dai governi locali con la gestione delle entrate affidate alla loro cura.

Nell'ottica del medesimo principio, la norma costituzionale prevede ancora che le risorse derivanti dalle entrate proprie, dai trasferimenti e dal fondo perequativo devono consentire "ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite" (comma 4), e fa divieto di ricorrere all'indebitamento per la copertura dei costi, salvo che questo venga impiegato per finanziare le sole spese di investimento (ult. comma).

2. I vincoli sulla finanza locale derivanti dal complessivo sistema della finanza pubblica

Occorre però aggiungere che l'ampiezza e la stessa definizione del concetto di autonomia risentono, quasi inevitabilmente, dell'influenza esercitata dai vincoli di natura finanziaria. Anche sotto questo profilo si pone in evidenza un ulteriore aspetto della interdipendenza che riunisce tra loro azione, costi e mezzi. Per gli enti locali, questa interdipendenza si manifesta essenzialmente attraverso un insieme di vincoli finanziari capaci di condizionare la programmazione e il successivo svolgersi dell'attività.

Tale osservazione consente ancora di precisare come la finanza e i vincoli si muovano attraverso i diversi piani in cui si articola l'organizzazione degli enti locali, ponendo la necessità di realizzare costanti momenti di raccordo tra gli organi politici e gli organi preposti alla gestione. Così gli aspetti finanziari interferiscono con la formazione degli indirizzi da parte degli organi di governo e nel contempo determinano¹⁰ i limiti operativi

della gestione amministrativa, concorrendo a definire la concreta sfera di competenza attribuita ai dirigenti e ai soggetti loro equiparati, fino a stabilirne, in un certo senso, la misura.

Se considerata da queste angolazioni, cioè dal punto di vista dei vincoli, la finanza tende ad assumere funzioni di limite giuridico. In questa prospettiva essa preclude e, quindi, vieta la deliberazione e lo svolgimento di quelle attività i cui costi eccedano le risorse disponibili.

In tale accezione, la finanza viene allora percepita essenzialmente come limite su un piano quantitativo, perché stabilisce l'*ammontare delle risorse disponibili* determinando contestualmente il *teito della spesa totale*.

Ma con ciò non si esauriscono i molteplici condizionamenti che derivano dalla finanza, come si può rilevare considerando attentamente la prassi normativa (e in particolare le disposizioni contenute nelle annuali leggi finanziarie e di bilancio). L'ordinamento finanziario viene infatti ad imporre indirizzi e vincoli che possiedono una valenza qualitativa, vincoli che si aggringono e si sovrappongono ai limiti quantitativi di cui si è appena detto.

In conformità a questo secondo tipo di vincoli, le risorse vanno ripartite tra i singoli settori dell'amministrazione e i vari livelli di governo, in modo da stabilire i tetti massimi della spesa per ciascuna area di intervento e, come talvolta accade, per singole attività. È in questo modo che si vengono così a precostituire *vincoli* che si possono definire *di scopo*, nel senso che essi accompagnano la fase di ricognizione delle risorse, impegnando ciascuno ente a tenerne conto al momento di pianificare la propria azione e le spese necessarie per farvi fronte: essi ne condizionano i processi decisionali, delimitano la possibilità di prevedere specifiche attività e regolano (quantomeno in misura corrispondente alle risorse vincolate) la capacità di sopportarne il costo.

Si può quindi concludere che i vincoli finanziari si sovrappongono all'area di decisione degli enti, condizionando le concrete possibilità di decidere e attuare gli indirizzi in modo efficace. Ne sono esempi caratteristici i limiti, imposti dallo Stato mediante la legge finanziaria¹¹, volti a ridurre particolari categorie di spese o, come più spesso avviene, a contenere il loro

manziutto il bilancio di previsione. Altri vincoli, tuttavia, derivano direttamente dal quadro delle norme finanziarie e colpiscono gli atti di gestione (si considerino, in linea generale, i limiti al riconoscimento dei debiti fuori bilancio di cui all'art. 194 TUEL, nonché i divieti riferiti a particolari categorie di spesa, come talune consulenze, le acquisizioni di personale, ecc.) determinando l'illegittimità delle spese con essi contrastanti e la loro non riconoscibilità da parte degli enti (con assunzione in proprio della responsabilità da parte dei dirigenti).

¹¹ Approvata con cadenza annuale con la seguente denominazione: "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato".

¹⁰ Specie indirettamente, attraverso le prescrizioni contenute negli atti di indirizzo, quali in-

ammontare complessivo. Si deve inoltre osservare che la legge finanziaria opera, talvolta, precludendo in termini diretti e specifici la possibilità di deliberare spese ulteriori per finalità chiaramente connesse all'esigenza di contenere la spesa pubblica complessiva (ad esempio, per il reclutamento di nuovo personale, per l'assunzione di determinati servizi ovvero per la realizzazione di talune opere pubbliche). Nello stesso modo si può anche rilevare (specie quando si consideri la produzione normativa degli ultimi anni) che, attraverso la legge finanziaria, lo Stato pone sugli enti locali vincoli generali particolarmente avvertibili: sono così previsti i limiti indro-gabili stabiliti per contenere le spese necessarie al normale svolgimento dell'attività degli enti (che sono dette spese correnti) ed è determinato, nel contempo, l'ammontare massimo degli investimenti consentiti nei diversi esercizi (spese in conto capitale).¹²

I vincoli interferiscono pertanto con l'area decisionale degli enti, incidendo sia sul loro potere di stabilire i propri indirizzi sia sulle scelte di carattere gestionale.

Così in altri termini, la stessa misura dell'autonomia risente inevitabilmente dei vincoli derivanti dalla finanza pubblica e del modo in cui questa circo-scrive gli spazi operativi dei Comuni e delle Province.

Il rapporto tra la finanza pubblica complessiva, l'indirizzo e l'attività degli enti, si svolge pertanto su vari piani. Vi è un primo livello di incidenza, attraverso cui i vincoli generali della finanza pubblica condizionano gli indirizzi degli enti, imponendo loro di rispettare determinati contenuti nei rispettivi bilanci, obbligandoli a contenere l'incremento delle spese in una data misura ovvero precludendo loro l'assunzione di spese specifiche. Si tratta di vincoli la cui incidenza sulla sfera locale trova la propria ragione d'essere e la propria giustificazione nelle esigenze di coordinamento e unità del sistema finanziario pubblico (riportate nell'art. 119 Cost.), nonché nell'osservanza dei parametri macroeconomici stabiliti dall'Unione Europea e tradotti nel c.d. "patto di stabilità", con cui lo Stato a sua volta si obbliga nei confronti dell'Unione stessa.

Un secondo livello opera nei rapporti instaurati all'interno dell'ente e riguarda il modo in cui le previsioni finanziarie si traducono in indirizzi e prescrizioni operative fino ad attuarsi nelle fasi gestorie.

3. Segue: l'impianto contabile quale mezzo di rappresentazione dei condizionamenti esercitati dalla finanza sull'organizzazione e sull'attività

Nella sfera degli enti locali (in coerenza con le linee evolutive dell'intero apparato pubblico) la finanza, negli anni, si è via via trasformata da semplice mezzo di sostentamento degli uffici (finanza come portatrice di vincoli quantitativi), ad un vero e proprio strumento di direzione (finanza come veicolo di vincoli qualitativi), che incide, sotto entrambi gli aspetti, sia sulla formazione dell'indirizzo sia immediatamente sulla gestione.

Come è stato autorevolmente notato, nell'accezione contemporanea la finanza non opera mai in termini neutrali rispetto all'amministrazione.¹³ Attraverso di essa si tende piuttosto ad imprimere all'attività degli uffici rigidi indirizzi sostanziali tesi a precludere un impiego indistinto e generico delle risorse, e finalizzati a sostenere specifiche aree di attività o persino interventi determinati.

Accade allora che specifiche risorse possano essere devolute alla realizzazione di opere pubbliche piuttosto che alla copertura di taluni servizi. Accade inoltre che le scelte finanziarie possano condizionare l'organizzazione degli uffici e dell'amministrazione, consentendo l'assunzione di personale e l'acquisto di mezzi in alcuni settori e impedendo, invece, le stesse assunzioni e gli stessi acquisti in altri.

In tutti questi casi, si può constatare che tali scelte costituiscono sempre l'attuazione di un indirizzo politico. Indirizzo che viene esternato e realizzato attraverso l'elaborazione e il costante aggiornamento dei vincoli finanziari imposti all'intero apparato pubblico.

Le regole di contabilità costituiscono così lo strumento di rappresentazione e di attuazione delle direttive finanziarie.

La contabilità, in altri termini, è una sorta di "linguaggio operativo" attraverso cui le scelte finanziarie si traducono in indirizzi concreti e direttamente attuabili dagli organi e dagli uffici.

Il compito delle regole di contabilità è dunque quello di assicurare che l'indirizzo, una volta tradottosi nelle scelte finanziarie, sia rappresentato e posto in esecuzione attraverso una sorta di programma, di piano che, attraverso descrizioni puntuali, individua le risorse disponibili e, contestualmente, determina i margini di spesa riservati a ciascun intervento, con un grado crescente di specificazione, tale da esprimere e così vincolare, mediante gli strumenti contabili, anche gli aspetti più minuti dell'attività.

¹² Si vedano, a titolo meramente esemplificativo, i commi da 379 a 387, inseriti nell'art. 1, legge 24 dicembre 2007, n. 244 (finanziaria per l'anno 2008). Sulla proroga dei termini stabiliti per la verifica del rispetto del patto di stabilità per l'anno 2007, v. art. 40-bis, d.l. n. 248/2007, conv. con mod. dalla legge n. 31/2008.

¹³ S. CASSESE, *Le basi del diritto amministrativo*, Torino, 1989, 213 s.

Questa descrizione analitica dell'attività, che si potrebbe definire "rappresentazione contabile", prende forma a partire dal bilancio annuale di previsione, e in generale contraddistingue tutti gli strumenti di pianificazione contabile (che al bilancio sono collegati o che del bilancio costituiscono un momento di attuazione e specificazione, quali il bilancio pluriennale e il PEG): questi sono elaborati con cadenza periodica per pianificare l'azione dell'ente, regolandone la gestione sotto il profilo finanziario in coerenza con gli indirizzi deliberati e con il principio (di derivazione costituzionale) di necessaria corrispondenza tra entrate certe e spese connesse allo svolgimento dei compiti e delle funzioni incaricati sull'ente. Ed è in diretta attuazione di tale principio che gli atti di previsione vincolano sul piano finanziario lo svolgimento dell'attività e determinano i margini di manovra degli organi del governo nonché infine gli spazi concessi ai dirigenti in sede di gestione amministrativa.

4. L'equilibrio finanziario

Come è stato in precedenza chiarito, l'attività degli enti locali richiede di essere costantemente sostenuta da risorse finanziarie adeguate; in questo senso, la capacità di acquisire tali risorse e di attuare, attraverso il loro impiego, gli indirizzi esprime in termini di effettività la misura della autonomia degli enti. L'autonomia finanziaria, specie sul versante dell'entrata, costituisce così il necessario presupposto per la deliberazione e la successiva attuazione delle scelte dell'ente, cui assicura la certezza delle risorse essenziali. Di modo che l'autonomia di indirizzo non potrebbe nemmeno essere concepita, se essa non fosse anche completata, come è chiaramente sottolineato nel nuovo art. 119 Cost., dal riconoscimento di una autonomia finanziaria orientata a garantire la titolarità di risorse, in prevalenza proprie, sufficienti per sorreggere l'attività.

L'attività a sua volta si identifica con l'adempimento delle funzioni assegnate all'ente: per cui la garanzia della copertura delle spese, connesse all'attività, che oggi si vede formalizzata nel concetto di autonomia finanziaria, diviene anche il presupposto giuridico tale da consentire agli enti di assolvere tutti quei compiti che sono stati incardinati su di essi, tenendo conto dei principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza.

La necessità di attuare i propri compiti impone così agli enti di dare luogo ad una realistica e ragionevole distribuzione delle risorse fra tutte le funzioni loro attribuite secondo un principio che, sul piano contabile, viene denominato "equilibrio di bilancio". L'art. 162, comma 6, TUEL, in linea con tale principio, indica i vincoli cui i consigli devono attenersi nella deliberazione e nella successiva ed eventuale variazione del bilancio, affinché esso

rispetti la condizione del necessario equilibrio. Secondo tale disposto "il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo. Inoltre le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata e non possono avere altre forme di finanziamento, salvo le eccezioni previste per legge".

La norma sembra inoltre offrire un'applicazione del principio della ragionevolezza al campo della vita finanziaria degli enti, dando luogo, a partire da questo principio, alla susseguente formulazione di criteri interni (i più corretti e razionali) la cui osservanza attesta, a livello contabile, la più corretta e razionale distribuzione delle risorse.

In questo senso, il canone della ragionevolezza, come tradotto nel principio di equilibrio, appare configurare la necessaria premessa e, nel contempo, l'indispensabile chiave di lettura e di interpretazione dell'intero sistema finanziario e contabile degli enti locali.

5. L'evoluzione dei principi in materia di ordinamento contabile

L'equilibrio finanziario costituisce, secondo quanto appena visto, il principio cardine attorno al quale ruota l'intero sistema della contabilità degli enti locali. Quest'ultimo, secondo la sua definizione ormai consolidata, può essere inteso come l'insieme organico delle norme giuridiche che regolano, nell'ambito dell'amministrazione locale, l'"organizzazione finanziario-contabile [...] la gestione patrimoniale e del bilancio, i contratti, il sistema dei controlli e le responsabilità"¹⁴.

Il vincolo al rispetto dell'equilibrio di bilancio, specie se considerato espressione di un principio di ragionevolezza che presiede alla distribuzione delle risorse, sembra legato strettamente al fatto che, come osservato da autorevole dottrina, il corpo normativo che compone la contabilità pubblica (e, nell'ambito di questo, il sistema contabile degli enti locali) è influenzato dal "rapporto, di diritto pubblico, fra la generalità dei cittadini-contribuenti e gli enti pubblici [...], inverso al rapporto giuridico d'imposta, nel quale sono soggetti attivi i cittadini contribuenti complessivamente considerati"¹⁵. E proprio alla collettività dei cittadini viene quindi riconosciuto il

¹⁴ Si ricalca così la definizione (tradizionalmente riferita alla contabilità di Stato) contenuta in A. BENNATI, *Manuale di Contabilità di Stato*, Napoli, 1967, 8.

¹⁵ Così S. BUSCEMA-A. BUSCEMA, *Contabilità di Stato e degli Enti Pubblici*, Milano, 2005, 2.

diritto alla destinazione a fini pubblici dell'intero gettito tributario, nonché il diritto alla correttezza di gestione dei mezzi divenuti pubblici.¹⁶

In questo senso, l'ordinamento della contabilità si rende coerente e funzionale rispetto al sistema democratico nel quale è calato, completandosi con la sottoposizione al controllo della Corte dei conti, intesa quest'ultima quale organo dello Stato-comunità (Corte cost. n. 29/1995).

Questi principi, sul piano del diritto positivo, hanno influenzato tutto l'impianto della contabilità degli enti locali che oggi risulta delineato nella Parte Seconda del TUEL, intitolata "Ordinamento finanziario e contabile".

Nelle sue linee essenziali, l'assetto dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali ricalca peraltro l'impianto già codificato nel d.lgs. n. 77/1995, parzialmente modificato da successivi interventi del Legislatore (e in special modo da parte della legge n. 127/1997), ed infine trasfuso, senza innovazioni di rilievo, nel T.U. approvato dal d.lgs. n. 267/2000.

Si deve inoltre avvertire che la regolamentazione introdotta nel 1995 (giunta a completare la recente disciplina della legge n. 142 del 1990 sul versante della finanza e della contabilità), affondava le proprie radici teoriche e culturali in quei principi che, quasi vent'anni prima, erano confluiti nel d.p.r. n. 421/1979.

Quest'ultimo era stato approvato ai sensi dell'art. 17-bis, d.l. n. 702/1978 (convertito con modificazioni in legge n. 3/1979) il quale aveva delegato al Governo l'adozione, tramite decreti del Presidente della Repubblica su proposta dell'allora Ministro del tesoro (sentite le rappresentanze dell'UPI e dell'ANCI), di quelle norme necessarie "a coordinare le disposizioni regolanti la contabilità delle Province e dei Comuni e i relativi bilanci, con le disposizioni di cui alla legge 5 agosto 1978, n. 468 e di cui alla legge 19 maggio 1976, n. 335", disposizioni, queste ultime, che erano state dettate con lo scopo di coordinare l'ordinamento finanziario-contabile delle Regioni e dello Stato, assecondando l'esigenza, che sul finire degli anni '70 si era resa sempre più avvertibile, intesa a gestire la finanza pubblica secondo criteri univoci, ispirati, almeno in un primo tempo, ad una concezione fortemente accentrata.

Il d.p.r. n. 421/1979, attraverso un'opera di adattamento e di estensione, aveva così allargato alla sfera degli enti locali numerosi istituti, appartenenti all'impianto della contabilità pubblica (quali i principi di competenza e di cassa, il pareggio, l'unicità, il divieto di gestioni dei debiti fuori bilancio, l'annualità, l'integrità, la specificazione, l'universalità, ecc.). Si de-

ve ancora osservare che tale estensione non si era attuata tramite un mero rinvio ai principi generali della materia, ma si era piuttosto concretizzata attraverso una puntuale definizione di tali istituti, la quale risentiva sia del ruolo che l'ordinamento aveva riconosciuto alle amministrazioni comunali e provinciali, sia, e ancor più, del particolare sistema di approvvigionamento delle risorse, caratterizzato, all'epoca, da una netta prevalenza dei trasferimenti erariali.

Tale prima codificazione dei principi contabili restava pertanto inquadrata in un contesto ben definito, in cui lo Stato, in armonia con l'assetto costituzionale previgente, aveva accentrato su di sé le decisioni di spesa e, più in generale, il complessivo governo della finanza pubblica.

In adesione a questa logica accentratrice erano state elaborate le premesse per una lettura omogenea del fenomeno della finanza, tesa a raccogliere entro principi comuni i vari livelli dell'amministrazione (centrali e locali) e a promuovere la gestione coordinata e per quanto possibile unitaria delle risorse: gestione la quale metteva capo essenzialmente allo Stato. In questo senso, il d.p.r. n. 421/1979 aveva quindi tradotto e codificato nell'ordinamento contabile il modello di finanza polarizzato attorno al ruolo dello Stato, dal quale sarebbero derivati rigidi condizionamenti a carico degli enti locali e di cui si è già dato conto nei paragrafi precedenti. Ma è bene anche precisare come i principi e gli istituti dell'ordinamento contabile, introdotti dal d.p.r. n. 421/1979, si qualificassero in primo luogo per la loro natura essenzialmente tecnica, cosa che in seguito ne avrebbe agevolato l'adattamento ai mutevoli scenari, alle diverse e rinnovate concezioni delle autonomie locali e in definitiva ai successivi assetti impressi al loro ordinamento.

Per queste ragioni, il carattere estremamente flessibile e, soprattutto, il notevole tecnicismo che caratterizzava il d.p.r. n. 421/1979, avrebbero però consentito di isolare alcuni principi guida, garantendone la sopravvivenza per buona parte degli anni successivi. Ciò che avvenne quando, con la legge n. 142/1990, si sarebbe radicalmente riformato l'ordinamento degli enti locali e si sarebbe intrapreso quel processo di revisione del concetto di autonomia finanziaria di cui si è già detto. In questo modo i principi della contabilità e del bilancio, codificati per la prima volta nel d.p.r. n. 421/1979, poterono così essere utilizzati anche durante i primi anni di vigenza della legge n. 142/1990, nella quale in parte confluitono (art. 55), e poterono ancora essere recepiti, quasi immutati e salvi alcuni adattamenti (tra cui l'abbandono, in sede di bilancio, del principio di specificità), nel d.lgs. n. 77/1995, intervenuto per riformare e regolare l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, ed oggi trascritto nell'attuale Testo Unico.

¹⁶ Ancora S. BUSCENA-A. BUSCENA, *Contabilità di Stato*, Milano, 2005, 2.

All'inizio degli anni novanta, la citata legge n. 142/1990 si veniva quindi ad inserire nel sistema delineato nel d.p.r. n. 421/1979, sistema che recepiva e almeno in parte integrava attraverso l'elaborazione di una serie di principi fondamentali dettati in materia di finanza e contabilità, contenuti negli artt. 54, 55, 56 e 57.

L'art. 54, comma 2, ora abrogato e confluito nel d.lgs. n. 77/1995 e poi nel TUEL, peraltro movendosi nel quadro del previgente assetto costituzionale, poneva a carico della legge il futuro riconoscimento di una prima forma di autonomia finanziaria, sia pure collocata "nell'ambito della finanza pubblica" e "fondata su certezza di risorse proprie" e nel contempo "trasferite" (comma 2). La disposizione in esame introduceva ulteriori elementi degni di nota: il carattere sostanzialmente programmatico della norma, sottolineato dall'aver posto il riconoscimento dell'autonomia finanziaria come obiettivo della successiva produzione legislativa; la previsione, in materia di ordinamento della finanza locale, di una specifica riserva a favore della legge (comma 1), accompagnata dall'implicita preclusione per le fonti regolamentari (e per tutti gli atti dell'amministrazione) di disciplinare la materia, se non nei limiti e nei ristretti ambiti concessi dal legislatore; il necessario coordinamento con il complessivo sistema della finanza pubblica; il requisito della certezza delle risorse inteso come garanzia di effettività dell'autonomia finanziaria; la previsione di risorse proprie e la contestuale sopravvivenza di entrate derivanti da trasferimenti a carico dello Stato (così dette "risorse trasferite").

È appena il caso di ricordare come i principi di coordinamento e di certezza delle risorse (delle risorse proprie in particolare) siano divenuti i pilastri della successiva costituzionalizzazione della nozione di autonomia finanziaria in capo agli enti locali da parte dell'art. 119 Cost. In particolare la disposizione in esame configurava un iniziale riconoscimento di questa nozione, delineando contestualmente una prima embrionale forma di garanzia, la quale veniva programmaticamente racchiusa dall'enunciato contenuto nel comma 1: "l'ordinamento della finanza locale è riservato alla legge". Formulazione, quest'ultima, la quale avrebbe dovuto essere intesa nel senso di escludere qualsiasi ingerenza da parte del Governo e, più in generale, di fonti amministrative o regolamentari.

In questo senso, l'attuale Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, per quanto specificamente riguarda la materia della finanza e della contabilità, oltre a trascrivere quasi pedissequamente le norme contenute nel d.lgs. n. 77/1995 (che, come detto, aveva disciplinato l'intero sistema di contabilità locale) e a codificare i principi per così dire ereditati dal d.p.r. n. 421/1979, ha riprodotto nell'art. 150, comma 1, il medesimo

principio stabilito in precedenza nell'art. 55, comma 1, legge n. 142/1990, che riservava alla legge dello Stato l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali.

Occorre ancora aggiungere che, allo stato attuale della legislazione, sono state superate solo in parte le incertezze interpretative che si erano concentrate attorno al tema dell'esatta definizione dei rispettivi ambiti di competenza delle diverse fonti di normazione (legge e regolamenti locali) in materia di contabilità. Difficoltà che erano state determinate dall'articolata combinazione della riserva di legge di cui al citato art. 55, comma 1, con l'obbligo degli enti locali, stabilito all'art. 59, comma 1, di adottare il regolamento di contabilità entro un anno dall'entrata in vigore della legge n. 142/1990.

La questione dell'individuazione della misura e soprattutto del modo in cui legge statale e regolamento di contabilità dovessero concorrere a disciplinare la stessa materia, è stata comunemente risolta nel senso di ritenere che la legge n. 142/1990, prima, e il TUEL, poi, abbiano inteso istituire, per quanto riguarda la configurazione normativa del sistema contabile locale, una "doppia competenza esclusiva"¹⁷ dello Stato, mediante legge, per la determinazione dei principi; dell'ente locale, mediante regolamento, in ordine alla disciplina attuativa.

Per cui, la riserva di legge stabilita all'art. 55, comma 1, può forse essere interpretata nel senso di attribuire allo Stato la competenza a fissare a livello legislativo i principi della contabilità degli enti locali. Per contro, la determinazione della disciplina attuativa risulterebbe attribuita, salve tutte le precisazioni che saranno svolte nel prosieguo, all'attività regolamentare degli enti locali, la quale non subirebbe alcuna compressione e potrebbe quindi essere esplicata pienamente, anche in caso di precedente esercizio di normazione statale regolamentare.

Al di là della precisa delimitazione dei rispettivi ambiti, si deve concludere che i rapporti tra legge dello Stato e regolamento dell'ente locale, nella materia della contabilità, sono ispirati essenzialmente al *criterio della competenza*, che qui coesiste con quello gerarchico.

Sul punto, va ancora osservato che la disciplina contenuta nel d.lgs. n. 77/1995, come riprodotta dal testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, in apparente contraddizione con il sistema delle fonti normative in materia di contabilità, inizialmente delineato nella legge n. 142/1990, è andata ben oltre la fissazione di meri principi contabili, attraverso l'intro-

¹⁷ G. DE MARZO-R. TOMEI (a cura di), *Commentario al nuovo T.U. degli enti locali*, Padova, 2002, 765 s.

duzione di disposizioni di dettaglio, lasciando così di fatto alla normazione di livello locale spazi particolarmente angusti e un ruolo assolutamente marginale. Il comma 1 dell'art. 150 del d.lgs. n. 267/2000, ne offre un esempio significativo. La disposizione (nella seconda parte) precisa infatti che l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è stabilito dalle (sole) disposizioni di principio del testo unico; e in questo senso, la previsione del TUEL sembrerebbe alludere alla presenza di norme non di principio, che in quanto tali non potrebbero vanificare la potestà regolamentare degli enti locali, i quali, a date condizioni, vi potrebbero derogare. Le norme di dettaglio del testo unico tornerebbero quindi applicabili solo in mancanza di previsioni regolamentari, e nelle lacune non colmate da esse.

D'altro canto, va anche sottolineato che la riserva di legge, introdotta già a partire dall'art. 55, comma 1, legge n. 142/1990 (la quale risponde alla esigenza di dare configurazione ad un sistema contabile omogeneo e coerente, capace di operare nelle più diverse realtà territoriali), costituisce di per sé un significativo elemento, idoneo a comprimere anche in modo sensibile la potestà regolamentare attribuita, in materia di contabilità, agli enti locali, e ad incidere sulla loro autonomia normativa.

Il legislatore (in particolare nell'art. 150, comma 2, d.lgs. n. 267/2000) ha peraltro avuto cura di delimitare la materia regolata dalla normativa statale, anche attraverso l'indicazione specifica dei contenuti di essa: si tratta dei principi in tema di programmazione, gestione e rendicontazione, nonché di quelli relativi all'attività di investimento, al servizio di tesoreria, ai compiti ed alle attribuzioni dell'organo di revisione economico-finanziaria e, per gli enti cui sia applicabile, alla disciplina del risanamento finanziario.

6. Il regolamento di contabilità

All'interno del TUEL, la potestà normativa degli enti locali in materia contabile viene disegnata in termini particolarmente angusti a dispetto della (solo apparentemente) ampia formulazione del precetto contenuto nell'art. 152, comma 1. Tale articolo in effetti dispone che, attraverso il regolamento di contabilità, ciascun ente locale applica i principi contabili stabiliti nel TUEL, con modalità organizzative rispondenti alle caratteristiche di ciascuna comunità, con il solo limite dell'osservanza delle disposizioni dell'ordinamento volte ad assicurare l'unitarietà e l'uniformità del sistema finanziario e contabile.

Si tratta, invero, di una formulazione che risulta, almeno in apparenza, sufficientemente rispettosa della potestà normativa riconosciuta dagli enti

locali nella specifica sede contabile. Essi, anche in considerazione della genericità dei limiti imposti dal legislatore (unitarietà e uniformità del sistema), sembrano poter disporre di spazi apprezzabili per adattare i principi contabili alle caratteristiche della propria organizzazione e della comunità rappresentata. Sennonché, già nel successivo comma 3 dell'art. 152 si registra un irrigidimento del sistema. La norma attribuisce infatti al regolamento la disciplina dei compiti degli organi preposti all'approvazione degli strumenti contabili nonché all'adozione e all'attuazione dei provvedimenti di gestione attinenti alla sfera finanziaria e contabile. È bene precisare, tuttavia, che, in base alla disposizione richiamata, la disciplina regolamentare deve porsi in un rapporto di stretta coerenza con le disposizioni (e quindi non più solo con i principi contabili) del testo unico e delle altre leggi vigenti.

Nella norma di chiusura del sistema, inoltre, l'apertura profilata dal legislatore viene definitivamente meno, e la potestà regolamentare degli enti locali in materia contabile conosce un ulteriore ed evidente ridimensionamento. Nel comma 4 dell'art. 152, infatti, il legislatore stabilisce che le disposizioni di cui alla parte seconda del TUEL, nel rispetto delle quali deve avvenire l'approvazione dei regolamenti di contabilità, costituiscono *principi generali con valore di limite inderogabile*, ed individua, con un elenco di carattere tassativo, le norme dell'ordinamento finanziario e contabile rispetto alle quali gli enti locali possono introdurre una disciplina regolamentare diversa. Sicché, pur all'interno di uno schema che sembrerebbe designare ruoli distinti e separati per la legge e la potestà regolamentare degli enti, lo spazio assegnato a quest'ultima appare particolarmente contenuto.

Né, per contro, il rinnovato quadro costituzionale sembra avere interferito con il sistema delle fonti in materia di contabilità delineato dal TUEL. E questo se non altro perché tale materia, attinente alla sfera dell'organizzazione degli enti locali, si colloca a cavallo tra la potestà legislativa esclusiva dello Stato (art. 117, comma 2, lett. p, Cost.) e la legislazione concorrente (art. 117, comma 3, Cost.), con una possibile preferenza per la competenza statale ogni qual volta le esigenze di unità del sistema e di generale coordinamento della finanza pubblica si facciano prevalenti.

La potestà regolamentare degli enti locali resterebbe quindi essenzialmente estranea all'ambito dell'autonomia finanziaria (art. 119 Cost.) e ricadrebbe semmai nella sfera della potestà legislativa dello Stato e delle Regioni nella materia della contabilità (art. 117 Cost.), risultandone compresa e rigidamente delimitata. Tutto ciò consente di evidenziare spazi di residua compatibilità, rispetto al rinnovato assetto costituzionale, a favore del-

le disposizioni dettate in materia dal vigente testo unico, specie quando si ritenga di riconoscere allo Stato un possibile ruolo preminente in sede di coordinamento e regolazione della contabilità e della finanza pubblica, dando così conto degli angusti poteri normativi riservati nel medesimo ambito agli enti locali¹⁸.

7. Il bilancio come previsione dell'attività dell'ente. La programmazione e i principi del bilancio

Il fulcro dell'autonomia degli enti locali in materia di contabilità e finanza si concentra, in ogni modo, più che nella fissazione di proprie regole contabili, nella susseguente e ben più significativa (almeno dal punto di vista politico) attività di pianificazione delle entrate e di impiego delle risorse.

Invero, nella disciplina inizialmente contenuta nel d.lgs. n. 77/1995 e poi recepita dal testo unico, l'attività di programmazione economica e finanziaria ha sempre più visto arricchire il proprio ruolo e le proprie funzioni.

E se, nell'attuale contesto, il bilancio annuale continua a rappresentare un momento centrale (però non più esclusivo) nell'articolazione della pianificazione contabile, accanto ad esso vengono oggi ad assumere un più ampio rilievo ulteriori atti, quali, in particolare, la relazione previsionale e programmatica, il bilancio pluriennale e, per quanto attiene al profilo strettamente gestionale, il piano esecutivo di gestione.

Restando ancora alla materia della programmazione, si deve inoltre ricordare come l'art. 162, d.lgs. n. 267/2000 (con il quale il legislatore ha riprodotto l'art. 4 d.lgs. n. 77/1995) abbia anche definito il contenuto dei singoli principi del bilancio (*unità, annualità, universalità ed integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità*), richiamati nel precedente art. 151, comma 1, stabilendo in particolare che gli enti locali deliberano ogni anno il bilancio di previsione finanziario redatto in termini di competenza (si tratta del c.d. principio di annualità) e conferendo in tal modo la necessità *ciclicità della previsione finanziaria*. Dei principi del bilancio e della gestione contabile si tratterà diffusamente tra breve (par. 12).

Per quanto invece riguarda gli argomenti ora in esame, va qui osservato che il medesimo art. 162 conferma ancora e pone in evidenza il *carattere finanziario del bilancio* di previsione degli enti locali, precisando che esso è

redatto solo in termini di competenza. In proposito, è stato osservato come, indipendentemente dalle ragioni di merito che hanno indotto il legislatore delegato ad eliminare dal bilancio le previsioni di cassa (confluite, nella sostanza, nel piano esecutivo di gestione, di cui si è detto in precedenza), la legge-delega n. 421/1992 avesse stabilito proposizioni di principio di segno opposto, disponendo (art. 4, comma 2, lett. a) che il riordino dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali dovesse avvenire, tra l'altro, attraverso un processo di armonizzazione con i principi della contabilità generale.

Se si considera poi che il bilancio di previsione annuale dello Stato, come quello delle Regioni, è redatto in termini di competenza e di cassa, profila degli elementi di incoerenza la scelta opposta del legislatore delegato, attuata nel d.lgs. n. 77/1995 e recepita nel testo unico, di abolire nell'ambito del bilancio degli enti locali le previsioni di cassa. Sotto un profilo tecnico, la soluzione contenuta dalla disciplina attuale produce peraltro una notevole semplificazione delle poste rappresentate in bilancio.

È bene tuttavia precisare che la cassa, anche se non più presente nella struttura del bilancio, resta pur sempre oggetto di pianificazione di carattere contabile. Nell'ordinamento vigente, infatti, le previsioni atinenti alla cassa sono sempre compendiate nel contesto del *piano esecutivo di gestione* di competenza della giunta¹⁹, atto che recupera quel grado di analiticità che, come visto, non contraddistingue né il bilancio annuale di previsione né, più in generale (fatta eccezione per il rendiconto), gli strumenti contabili sottoposti all'approvazione del consiglio.

Proprio attraverso l'inclusione delle previsioni di cassa e l'elevato livello di specificazione che ne consegue, il piano esecutivo di gestione accentua la propria natura di *atto di direzione e di controllo emesso nei confronti dei dirigenti responsabili della gestione operativa*²⁰. Nello stesso tempo, si deve evidenziare il carattere essenzialmente *strumentale* di tale atto rispetto al bilancio annuale, del quale costituisce una naturale prosecuzione finalizzata a garantire l'attuazione delle previsioni finanziarie approvate dal consiglio.

8. Caratteristiche e natura del bilancio di previsione

Il bilancio di previsione costituisce l'atto fondamentale che definisce e pianifica l'intera gestione degli enti locali, assumendo un ruolo assolutamente centrale nella formazione dell'indirizzo politico da parte degli orga-

¹⁸ Cfr. P. DE JOANNA, *L'autonomia finanziaria*, in G. CONSO-V. LOPILATO, *Il diritto amministrativo dopo le riforme costituzionali*, parte generale, Milano, 2006, 361 s.

¹⁹ Art. 169 TUEL, su cui v. *supra*, Parte III, Cap. II, par. 8.

²⁰ L. PUDDU, *Ragioneria pubblica. Il bilancio degli enti locali*, Milano, 2001, 71.

ni rappresentativi della comunità, e costituisce, in questo senso, forse la più significativa espressione dell'autonomia. Esso è predisposto dalla giunta (art. 174) e, quale atto fondamentale, è approvato mediante deliberazione del consiglio.

La forte connotazione politica dell'atto in esame e, contestualmente, il ruolo essenziale rivestito da questo, nella regolazione e nel successivo svolgimento dell'attività dell'ente, giustificano la previsione dello scioglimento del bilancio, nel caso in cui quest'ultimo non provveda all'approvazione del bilancio nei termini previsti, e la successiva formazione di esso da parte di un commissario *ad acta*. In simili fattispecie, la mancanza dello strumento finanziario necessario per guidare la gestione e l'assenza di un contestuale indirizzo politico attesterebbero la sostanziale paralisi dell'attività dell'ente, imponendo la rinovazione degli organi di governo (art. 141, comma 1, lett. c, TUEL).

Si giunge ora alla struttura del bilancio di previsione annuale degli enti locali. Va ricordato preliminarmente come essa sia stata profondamente innovata da parte del d.lgs. n. 77/1995, che, nel sopprimere il capitolo quattresimo, le unità elementari, ed introducendo aggregazioni più ampie (interventi, per le spese, e risorse, per le entrate), ha dato luogo ad uno strumento di previsione per quanto meno analitico, idoneo a rispondere ad esigenze di trasparenza e intelligibilità del contenuto, consentendo (oltre ad una valutazione probabilmente più mediata e consapevole da parte del consiglio) una migliore gestione delle risorse sulla base di esso.

Il bilancio, deve essere sottolineato, possiede innanzitutto *carattere autorizzatorio*, e costituisce limite agli impegni di spesa. Esso fornisce così una analitica rappresentazione delle entrate e delle spese, che sono espresse secondo la rigorosa disciplina dettata dal testo unico. In particolare, l'art. 164, comma 1, individua nella risorsa e nell'intervento le unità elementari del bilancio, rispettivamente per l'entrata e per la spesa. In corrispondenza di tale suddivisione, l'art. 165, comma 1, prevede che il bilancio preventivo annuale si componga di due parti distinte e contrapposte, rispettivamente relative alle entrate ed alle spese.

Il primo livello di aggregazione, comune alle partite finanziarie attive e passive, è quindi dato dai *titoli*, i quali vengono ulteriormente scomposti come segue: per le entrate si hanno *categorie* (con riferimento alla tipologia del cespite), *risorse* (in relazione alla specifica individuazione dell'oggetto); per le spese, la struttura del bilancio, dopo i *titoli*, prevede una articolazione per *funzioni* (che ricalcano simmetricamente le funzioni degli enti), *servizi* (in relazione ai singoli uffici che gestiscono un complesso di attività) ed *interventi* (con riferimento alla natura economica dei fattori produttivi nell'ambito di ciascun servizio).

Ricapitolando: le *entrate*, ai sensi dell'art. 165, comma 2, TUEL si suddividono pertanto gradualmente in *titoli*, *categorie* e *risorse*; le *spese*, a norma del successivo comma 5, in *titoli*, *funzioni*, *servizi* ed *interventi*.

Come più volte riferito, si deve ricordare nuovamente come dalla struttura del bilancio sia definitivamente scomparso il *capitolo* (ad eccezione dei titoli relativi ai servizi per conto di terzi), il quale, nella disciplina preesistente all'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali del 1995, costituiva l'unità elementare del bilancio²¹.

Tale impianto formale risulta infine compendiato e codificato in appositi "modelli relativi al bilancio di previsione", approvati (unitariamente a tutti gli schemi relativi alla contabilità degli enti locali) con regolamento del Governo (art. 17, legge n. 400/1988), come previsto dall'art. 160 TUEL²². Ai sensi dell'art. 40, d.lgs. n. 336/1996, detto regolamento viene approvato previo parere della Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome²³.

Su quest'ultimo tema, vale la pena di spendere alcune brevi considerazioni in merito al riparto delle competenze, fra lo Stato e le Regioni, in sede di approvazione degli schemi e dei modelli adottati per gli atti di previsione finanziaria, questione che deve probabilmente essere rivista e affrontata anche alla luce della nuova formulazione dell'art. 117 Cost.

Come si è osservato in precedenza, la materia, almeno in prima battuta, potrebbe essere situata nella sfera di competenza dello Stato, la cui potestà legislativa esclusiva sembrerebbe trovare il proprio punto d'appoggio nell'art. 117, comma 2, lett. p e r, Cost. Per altro verso, potrebbe tuttavia profilarsi una potestà concorrente, ripartita tra lo Stato e le Regioni, a norma dell'art. 117, comma 3, Cost., specie allorché la materia fosse incanalata nell'alveo dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento del sistema contabile e finanziario degli enti locali.

In tale quadro, potrebbe così rientrare nella competenza dello Stato la sola definizione dei principi fondamentali della materia, residuando la competenza delle Regioni per ogni aspetto ulteriore, ferma tuttavia l'esclusione di qualsiasi potestà regolamentare in capo al primo. E questo per il solo

²¹ A partire dalla riforma del 1997 (legge n. 94/1997 e d.lgs. n. 279/1997), il capitolo non è più presente nella struttura del bilancio dello Stato, dove risulta sostituito da un livello di aggregazione meno specifico (denominato *unità previsionale di base*), espressivo di valori omogenei per destinazione funzionale, per attività istituzionale e per natura economica.

²² Attualmente i modelli relativi agli atti di previsione risultano approvati con d.p.r. 3 agosto 1998, n. 326.

²³ Sulla consultazione necessaria delle Regioni si veda Corte cost. n. 87/1996.

fatto che, nelle materie a competenza concorrente, la fase attuativa e di dettaglio della normazione risulterebbe pur sempre riservata alle Regioni, cosa che imporrebbe di riconsiderare le modalità di definizione degli schemi di bilancio, ora collocandone l'approvazione nella sfera della legislazione statale, ora riservando a quest'ultima la mera fissazione di principi uniformi che forniscono il necessario presupposto per un successivo intervento di livello regionale.

Tomando alla disciplina vigente, il legislatore richiede espressamente (art. 165, comma 5, secondo periodo, da leggersi in rapporto con l'art. 151, comma 3) che la parte del bilancio attinente alla spesa sia esposta in modo tale da renderla leggibile per *programmi*; programmi i quali devono trovare a sua volta illustrazione in un apposito quadro di sintesi del bilancio e nella relazione previsionale e programmatica, accentuandone in tal modo la natura di atti di indirizzo.

Restando alla costruzione formale del bilancio, si deve poi ricordare come, prima di tutte le entrate e di tutte le spese, esso riporti (con le modalità previste negli artt. 187 e 188) l'*avanzo* e il *disavanzo di amministrazione*, elementi, questi, desunti dalla gestione relativi all'esercizio precedente e che concorrono alla determinazione delle risorse rese effettivamente disponibili. Il documento si conclude, infine, con più quadri riepilogativi idonei a rappresentare (sempre al fine di agevolare i successivi riscontri e di verificare la coerenza interna ed esterna della previsione) elementi finanziari di particolare rilievo e specifici aggregati contabili capaci di evidenziare la situazione reale dell'ente.

Svolto questo breve quadro di sintesi attorno al tema della struttura del bilancio, va qui osservato che, nell'attuale ordinamento, essa risulta ampiamente semplificata specie rispetto alle previsioni del d.p.r. n. 421/1979, atteso che il documento sottoposto all'approvazione del consiglio presenta, in analogia rispetto a quanto oggi avviene per il bilancio dello Stato (riformato dalla legge 3 aprile 1997, n. 94 e dal d.lgs. 7 agosto 1997, n. 279), un sempre minore grado di specificazione.

Specificazione che tuttavia viene recuperata all'interno del piano esecutivo di gestione predisposto dalla giunta, cosa che contribuisce a restituire la necessaria coerenza del sistema e ad approntare (proprio attraverso il PEG) strumenti più flessibili e utilizzabili dall'esecutivo (e dagli apparati amministrativi) per pianificare le fasi più minute della gestione.

Rimane ancora da sottolineare che, a norma dell'art. 166, comma 1, è fatto obbligo agli enti locali di iscrivere nel bilancio di previsione annuale un *fondo di riserva* di ammontare non inferiore allo 0,30 e non superiore al 2 per cento del totale delle spese correnti inizialmente previste in bilancio. Il fondo può essere utilizzato (comma 2), con deliberazioni dell'organo

esecutivo da comunicare all'organo consultare (nei tempi stabiliti dal regolamento di contabilità), solo nei casi in cui si verificano esigenze straordinarie di bilancio o le dotazioni degli interventi di spesa corrente si rivelino insufficienti. Ai sensi del successivo art. 176, i prelevamenti dal fondo di riserva possono essere deliberati sempre entro il 31 dicembre di ciascun anno, restando in tal modo confermato il divieto dell'esercizio suppletivo oltre il termine di conclusione dell'anno finanziario.

9. La relazione previsionale e programmatica e il bilancio pluriennale

Si è riferito poc'anzi dei documenti che devono essere allegati al bilancio di previsione annuale degli enti locali. Tra di essi assumono un ruolo di particolare rilievo (ai fini della determinazione della programmazione economico-finanziaria) la relazione previsionale e programmatica e il bilancio pluriennale: più che in passato, infatti, tali atti hanno conosciuto una significativa evoluzione funzionale, fino ad acquistare una valenza non solo programmatica, e quindi essenzialmente politica, ma anche giuridico-precettiva tale da condizionare e contribuire a regolare, almeno in parte, la gestione. La *relazione previsionale e programmatica* (che deve prendere in considerazione un arco temporale pari a quello del bilancio pluriennale), riesce infatti a dare espressione agli obiettivi da conseguire, ai progetti da realizzare, con indicazione dei relativi responsabili e delle risorse finanziarie assegnate; il *bilancio pluriennale*, a sua volta, acquista anch'esso carattere autorizzatorio (al pari del bilancio annuale), costituendo limite agli impegni di spesa, pur se in riferimento ai soli stanziamenti relativi al primo anno (e salva la sua possibile valenza in sede di esercizio provvisorio).

La relazione previsionale e programmatica, quale documento autonomo della manovra contabile a livello locale, ha trovato ingresso nell'ordinamento con l'art. 1-*quater*, comma 3, d.l. 28 febbraio 1983, n. 55, convertito, con modificazioni, in legge 26 aprile 1983, n. 131. Successivamente, essa è stata ulteriormente regolata dalla legge n. 142/1990, che, nell'art. 55, ne ha dato una configurazione quale documento rappresentativo delle scelte espresse nel bilancio, di cui è venuta a costituire un allegato obbligatorio. Il d.lgs. n. 77/1995 ne ha infine precisato le funzioni, stabilendo la disciplina di dettaglio necessaria per definirne la struttura e il contenuto.

A norma dell'art. 170 dell'attuale T.U., nella relazione previsionale e programmatica devono trovare illustrazione le caratteristiche generali della comunità rappresentata, del territorio, dell'economia insediata e dei servizi dell'ente, di cui vanno precisare le risorse umane, strumentali e tecnologiche.

Nella relazione, inoltre, per la parte dell'entrata, deve essere inserita una valutazione generale sui mezzi finanziari, con la rappresentazione del loro andamento e dei relativi vincoli, unitamente all'individuazione delle fonti di finanziamento, al fine di dare dimostrazione dell'attendibilità delle previsioni di entrata. Sotto tale profilo, il documento in esame assume dunque una valenza ricognitiva, idonea a conferire agli indirizzi della previsione finanziaria una precisa e consapevole collocazione nel tessuto sociale ed economico dell'ente, e, contestualmente, a fornire la più opportuna divulgazione delle scelte approvate dalla maggioranza consiliare.

Per quanto riguarda la spesa (art. 170, comma 3, TUEL), la relazione previsionale e programmatica viene redatta per programmi e per eventuali progetti, secondo uno schema simmetrico rispetto ai contenuti del bilancio annuale e di quello pluriennale, avendo cura di rilevare l'entità e l'incidenza percentuale della previsione con riferimento alla spesa corrente consolidata, a quella di sviluppo e a quella di investimento. Nella relazione viene quindi data specificazione (comma 4) ai singoli programmi, agli obiettivi e ai risultati che l'ente intende conseguire, con la precisa determinazione delle risorse umane e strumentali destinate alla loro realizzazione, per ciascuno degli esercizi in cui si articolano i programmi stessi. In essa, inoltre, trovano appropriata dimostrazione le variazioni intervenute rispetto all'esercizio precedente, e sono allegate le motivazioni che giustificano le scelte programmatiche espresse dall'ente.

La relazione previsionale deve ancora dare conto degli obiettivi programmatici voluti nel consiglio, sia in riferimento al bilancio, sia in termini di valutazioni di efficacia, di efficienza e di economicità del servizio. Tale atto, pertanto, diventa in questa logica lo strumento imprescindibile non solo per la definizione della manovra programmatica e per la gestione, ma anche e soprattutto per *la successiva verifica dei risultati dell'azione amministrativa dell'ente*, in quanto reca con sé l'indicazione dei parametri di riferimento utilizzati nelle successive verifiche.

La valenza non solo politica, ma anche giuridica della relazione previsionale e programmatica deve ritenersi rafforzata dalla previsione (art. 170, comma 9) che attribuisce al regolamento di contabilità il compito di determinare i casi di inammissibilità e di improcedibilità per le deliberazioni di consiglio e di giunta, nell'ipotesi in cui il loro contenuto non fosse coerente con le previsioni espresse nel documento in esame.

In questo senso, la relazione previsionale e programmatica assumerebbe così il ruolo di un vero e proprio *parametro di legittimità* alla stregua del quale valutare la validità di quegli atti deliberativi (tra cui innanzitutto il bilancio) che si ponessero in contrasto con essa, fino al punto da poterne profilare il possibile annullamento.

Oltre alla relazione previsionale e programmatica, tra gli allegati al bilancio annuale va ancora annoverato il *bilancio pluriennale*, la cui durata è pari a quella conferita all'analogo documento di previsione approvato dalla Regione di appartenenza dell'ente.

Tale strumento contabile è articolato in programmi, titoli, servizi e interventi e delinea, nel medio periodo, gli investimenti e le spese correnti a carico dell'ente individuando i mezzi per farvi fronte.

Il bilancio pluriennale viene inoltre aggiornato annualmente, in concomitanza con l'approvazione del bilancio annuale di previsione, tenendo conto del tasso d'inflazione programmato e degli indirizzi deliberati dall'ente.

Quanto agli effetti del bilancio pluriennale si deve evidenziare che gli stanziamenti in esso previsti *valgono come autorizzazione agli impegni di spesa* che ricadono sugli esercizi successivi all'anno finanziario in corso (regolato invece dal bilancio annuale di previsione), quali le rate dei mutui.

Ulteriori allegati al bilancio di previsione sono quelli previsti nell'art. 172 TUEL, tra cui, *in primis*, l'ultimo rendiconto approvato dal consiglio.

10. Le variazioni al bilancio annuale di previsione

Nel corso della gestione è ammessa, ma a certe condizioni, la possibilità di dare corso a *variazioni di bilancio*. Di regola esse sono approvate dal consiglio, salva la competenza della giunta, in via straordinaria, nei casi previsti dalla legge (a norma dell'art. 176, TUEL, limitatamente ai prelevamenti dai fondi di riserva), ovvero in via d'urgenza, ferma la necessità di ratifica dell'organo consiliare.

Le variazioni di bilancio (che possono riguardare sia le entrate che le spese) devono essere deliberate (dall'organo consiliare dell'ente) entro e non oltre il 30 novembre di ciascun anno (art. 175, comma 3). Il termine è fissato in considerazione del fatto che, le variazioni necessitano ulteriori adempimenti che richiedono ulteriori adempimenti per la loro attuazione; e pertanto la loro adozione successivamente al 30 novembre potrebbe risultare inutile, giacché, in tal caso, produrrebbero effetti solo dopo la chiusura dell'esercizio finanziario.

Come già accennato, le variazioni al bilancio, ai sensi del combinato disposto degli artt. 42 e 175, possono essere adottate *in via d'urgenza* dalla giunta, salvo ratifica a pena di decadenza, da parte dell'organo consiliare, entro i sessanta giorni successivi e, comunque, entro il 31 dicembre dell'anno in corso, se a tale data non sia scaduto il previsto termine di sessanta

giorni. In caso di mancata o parziale ratifica del provvedimento di variazione adottato dalla Giunta, l'organo consiliare adotta, nei successivi trenta giorni, e sempre entro il 31 dicembre dell'esercizio in corso, i provvedimenti necessari per regolare i rapporti sorti sulla base della variazione non ratificata.

In ogni modo, gli spazi di intervento dell'ente sul bilancio in corso di esercizio a mezzo delle variazioni risultano delimitati da alcuni *vincoli* previsti direttamente dal TUEL. A norma dell'art. 175, comma 6, è ad esempio vietata (salvo che per le comunità montane) l'effettuazione di prelievi dagli stanziamenti per gli interventi finanziati con le entrate iscritte nei titoli quarto e quinto (entrate derivanti da alienazioni patrimoniali; entrate derivanti da accensione di prestiti), al fine di aumentare gli stanziamenti per gli interventi finanziati con le entrate dei primi tre titoli. Si tratta di un'estensione del principio dell'equilibrio e del divieto di finanziare la spesa corrente (che di regola è coperta dai primi tre titoli dell'entrata) mediante l'indebitamento.

Sono poi ugualmente preclusi gli spostamenti di dotazioni dai capitoli iscritti nei servizi per conto di terzi in favore di altre parti del bilancio (in quanto destinate a finanziare esclusivamente il Titolo IV della spesa: spesa per servizi per conto di terzi); del pari sono vietati gli spostamenti di somme tra residui (riportati dall'esercizio precedente) e competenza (determinata in relazione all'esercizio in corso) pena l'alterazione dell'equilibrio.

In sede di variazione resta fermo l'obbligo al rispetto del principio di pareggio finanziario e di tutti gli equilibri stabiliti in bilancio segnatamente per la copertura delle spese correnti e per il finanziamento degli investimenti (art. 193, comma 1).

È inoltre significativa la previsione di cui all'art. 175, comma 8, che disciplina l'obbligo per gli enti locali di deliberare, a mezzo del consiglio, entro il 30 novembre di ogni anno, la *variazione di assestamento generale*. L'ente, attraverso tale atto, è tenuto ad effettuare una verifica complessiva di tutte le componenti di entrata e di uscita al fine di assicurare il mantenimento del pareggio di bilancio. La scelta di collocare temporaneamente alla fine di novembre, e cioè a ridosso della conclusione dell'esercizio finanziario, la deliberazione in esame ne circoscrive le finalità alla mera *salvaguardia* (ovviamente fondamentale) *degli equilibri di bilancio*. Essa, per contro, proprio perché collocata al termine dell'esercizio, non apporta contributi significativi alla gestione, che a quel punto è ormai ultimata.

Incide invece sulla gestione, e in termini tutto sommato rilevanti, la deliberazione prevista nell'art. 193, comma 2: la norma dispone che, con periodicità rimessa alla determinazione regolamentare dell'ente, e comunque almeno una volta entro il 30 settembre di ogni anno, l'organo consiliare ef-

fetua la ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi; e si prevede come in tale sede siano adottati contestualmente, con deliberazione, i provvedimenti necessari per il *riconoscimento dei debiti fuori bilancio*²⁴, per il *ripiano dell'eventuale disavanzo di amministrazione* e le misure opportune per *ripristinarne il pareggio*.

Infine, a norma dell'art. 193, comma 4, la mancata adozione dei provvedimenti di riequilibrio è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del bilancio nei termini stabiliti, determinando in tal modo lo scioglimento automatico dell'organo consiliare.

11. La rendicontazione

Il rendiconto della gestione costituisce l'atto consuntivo fondamentale, deliberato dall'organo consiliare dell'ente entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento. È bene precisare che la disciplina (art. 151, comma 7) non prevede sanzioni per l'inosservanza del termine di deliberazione del rendiconto né per la sua mancata approvazione. Tale atto tuttavia deve necessariamente essere inoltrato alla Corte dei conti ai fini dell'esercizio del controllo di gestione da essa esercitato, ai sensi della legge 14 gennaio 1994, n. 20 come richiamato dall'art. 148 TUEL, sicché l'inosservanza del termine potrebbe assumere rilievo quantomeno ai fini delle verifiche attinenti alla correttezza economico-contabile della gestione dell'ente.

Venendo poi al contenuto del rendiconto, si può ricordare che in esso devono trovare dimostrazione i risultati della gestione, che sono rilevati anche mediante contabilità economica. L'art. 151 riproduce qui il precetto di cui all'art. 55, comma 6, legge n. 142/1990, che ha determinato l'ingresso nell'ordinamento locale, a fini dimostrativi dei risultati di gestione, del sistema di contabilità economica, che si aggiunge qui alla contabilità finanziaria (quest'ultima utilizzata per la redazione del bilancio di previsione). In definitiva viene qui consacrato e confermato nel suo rango di principio contabile, l'obbligo degli enti locali di rappresentare nel rendiconto i risultati della gestione, imponendo a tal fine l'adozione del sistema di contabilità economica quale strumento tipico per la loro rilevazione.

²⁴ Sono definiti *debiti fuori bilancio* quelle passività i cui presupposti (si pensi al caso di una sentenza esecutiva di condanna pronunciata dopo un lungo giudizio) sono insorti al di fuori delle previsioni di bilancio: Vol. S. ARCIDIACONO, *Il bilancio del Comune e la sua gestione*, Rimini 1998, L. PUDDU, *Ragioneria pubblica*, cit., 205. I casi di riconoscimento dei debiti fuori bilancio e sulla conseguenza del mancato riconoscimento sono regolati dall'art. 194 TUEL.

Inoltre, in stretta connessione con le disposizioni in materia di rilevazione dei risultati della gestione, l'art. 151, comma 6, TUEL pone in capo all'organo esecutivo dell'ente (la giunta), l'obbligo di allegare al rendiconto una relazione illustrativa. In essa sono rappresentate le valutazioni di efficacia dell'azione amministrativa, sulla base dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi e ai costi sostenuti.

La norma, in definitiva, richiede di divulgare i risultati dell'azione amministrativa, i costi sostenuti, il grado di realizzazione dei programmi e, più in generale, il significato delle poste e dei dati consuntivi, che nel rendiconto troverebbero espressione esclusivamente in termini matematici. In tal modo, viene così accentuata la particolare funzione impressa al rendiconto, e la finalità, ad esso connaturale, di agevolare l'esercizio dei poteri di verifica e di controllo dell'operato dell'ente e della maggioranza politica in esso rappresentata. In questa logica il rendiconto risponde a esigenze di trasparenza dell'azione amministrativa nella duplice prospettiva di agevolare la conoscenza dei dati della gestione presso la comunità e di favorire l'esercizio dei poteri di controllo da parte degli organi preposti.

12. I principi in materia di bilancio e contabilità

In sede di redazione degli strumenti di pianificazione finanziaria e nelle successive fasi della gestione, gli enti locali sono tenuti ad osservare tutta una serie di regole e precetti, denominati *principi contabili* ovvero principi di bilancio²⁵.

Questi sono definiti e regolati nel TUEL, e segnatamente nell'art. 162 (di cui si è già trattato in riferimento al bilancio) per quanto attiene in generale all'ordinamento finanziario e contabile, nonché nell'art. 151, per ciò che riguarda la contabilità in senso stretto.

I "principi" costituiscono un sistema di "regole tecnico applicative"²⁶

²⁵ A. BARETTONI ARLERI, voce *Bilancio*, in Enc. giur., Roma, 1988, 7 s.; A. BENNATI, *Manuale*, cit., 154 s.; A. BRANCASI, *Legge finanziaria e legge di bilancio*, Milano, 1985; S. BUSCEMA, *Trattato di contabilità pubblica*, vol. IV, Milano, 1987, 242 s.; F. GARRI, *La gestione degli enti locali*, Rimini, 1987, 767 s.; A. GUARINI-M. GUARINI, *Il bilancio degli enti pubblici*, Milano, 1987, 432 s.; G. ZACCARIA, *Diritto amministrativo e contabilità pubblica*, Roma, 1963, 387.

²⁶ V. OSSERVATORIO PER LA FINANZA E LA CONTABILITÀ DEGLI ENTI LOCALI, *Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali*, Roma, seduta del 4 luglio 2002. Il documento approvato dall'Osservatorio, oltre a fornire una interpretazione in chiave tecnica dei principi in esame, distingue tra i così detti "postulati del sistema di bilancio secondo l'ordinamento finanziario e contabile" (che consistono nei principi codificati nel TUEL) e i "postulati del sistema di

che determinano le modalità di redazione e di attuazione degli atti contabili. Come inoltre osservato da autorevole dottrina²⁷, va precisato che l'osservanza dei principi di bilancio costituisce la condizione giuridica necessaria affinché il bilancio possa raggiungere gli scopi di programmazione e indirizzo cui è preordinato, e perché il bilancio stesso nonché la successiva gestione possano essere sottoposti al controllo dei cittadini sulle pubbliche finanze (esercitato tramite la Corte dei conti).

I principi, invero, si sono ormai definiti nell'ordinamento in modo consolidato. Essi costituiscono, in effetti, una trama predeterminata che offre un unico modello formale applicato a tutti gli enti e, per ovvie ragioni di uniformità, non derogabile.

Fra di essi l'art. 162, comma 3, individua innanzitutto il principio di *annualità*. Si tratta del più antico, e forse più noto, fra i requisiti del bilancio, secondo il quale la vigenza dell'atto di previsione si esplica per un periodo corrispondente ad un anno, in linea con quanto previsto per il bilancio dello Stato dall'art. 81 Cost.

L'art. 151, comma 1, stabilisce inoltre che il bilancio di previsione (riferito all'esercizio finanziario successivo alla sua approvazione, salve le precisazioni che saranno svolte tra breve) deve essere deliberato entro il 31 dicembre, riproducendo in tal modo il contenuto dell'art. 55, comma 2, legge n. 142/1990 (nella nuova formulazione disposta dall'art. 13, comma 4, legge 3 agosto 1999, n. 265, recante disposizioni in materia di autonomia e ordinamento degli enti locali, nonché modifiche alla legge n. 142/1990).

In merito va ancora ricordato che, secondo la disciplina del d.lgs. n. 77/1995, l'anno finanziario (che è l'unità temporale della gestione) inizia il 1° gennaio e si chiude il 31 dicembre dello stesso anno. In proposito il TUEL ha ancora precisato che, trascorso il termine conclusivo dell'anno finanziario (31 dicembre), è definitivamente vietata l'effettuazione di accerimenti di entrate e di impegni di spesa in conto dell'esercizio scaduto: il che vale ad escludere il cosiddetto *esercizio suppletivo*, che consisteva nella prosecuzione (per un mese) dell'esercizio dopo la chiusura dell'anno finanziario.

bilancio secondo i principi contabili", i quali costituiscono "i fondamenti e le regole di carattere generale cui devono informarsi i principi contabili applicati alle singole poste del sistema di bilancio". Tali postulati (tra i quali si annoverano i principi di comprensibilità, di coerenza, di flessibilità, di prudenza, e via dicendo), pur non essendo codificati, risulterebbero immanenti all'ordinamento della contabilità e costituirebbero quei criteri guida, di natura economico-giuridica, che gli enti sarebbero tenuti ad adottare in sede di redazione del bilancio, orientandone il contenuto.

²⁷ A. BENNATI, *Manuale*, cit., 154.

Gli effetti del bilancio vengono quindi a chiudersi alla data del 31 dicembre, salva la possibilità, per il periodo successivo e fino all'approvazione del nuovo bilancio, del così detto "*esercizio provvisorio*", il quale viene autorizzato automaticamente quando, com'è ormai consuetudine, "il termine per la deliberazione del bilancio di previsione sia fissato da norme statali in un periodo successivo all'esercizio finanziario di riferimento" (art. 163, comma 3, TUEL). In sede di esercizio provvisorio, che in tal caso si protrae fino alla scadenza del nuovo termine di approvazione del bilancio, gli enti "possono effettuare, per ciascun intervento, spese in misura non superiore mensilmente ad un dodicesimo delle somme previste nel bilancio deliberato, con esclusione delle *spese tassativamente regolate dalla legge o non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi*" (art. 163, comma 1). Appartengono alla categoria delle spese tassativamente regolate dalla legge, gli oneri previdenziali e assistenziali ovvero quelli riguardanti la sfera tributaria (tra cui i versamenti delle ritenute d'imposta sulle retribuzioni e i compensi erogati); non sono invece frazionabili tutte quelle spese richieste per il normale funzionamento dell'ente, ovvero per il pagamento degli oneri connessi a mutui o prestiti e all'assolvimento di obblighi contrattuali già assunti²⁸.

Sotto un profilo squisitamente tecnico, si può ancora sottolineare che lo slittamento di due mesi del termine per l'approvazione del bilancio annuale da parte del consiglio (dal 31 ottobre, previsto nella prima versione dell'art. 55 legge n. 142/1990, all'odierno 31 dicembre) e le continue proroghe di esso precludono inevitabilmente a tale atto di produrre i propri effetti dall'inizio dell'anno finanziario di riferimento (che coincide sempre con l'anno solare), favorendo in tal modo il sistematico ricorso all'esercizio provvisorio. In merito, va ancora osservato che nonostante il sistema sia improntato a garantire la dovuta tempestività agli adempimenti contabili, il legislatore, per evidenti ragioni di coerenza insiste nel sistema della contabi-

²⁸ Allo stesso modo, concorrono a formare il limite mensile delle somme impegnabili gli importi contenuti nel bilancio pluriennale. Venendo alla distinzione tra *esercizio supplementare* (vietato) ed *esercizio provvisorio*, si può osservare come, a differenza del primo, il secondo non costituisce mai una forma di prosecuzione della gestione precedente nel nuovo anno finanziario. L'esercizio provvisorio, in tal senso, si distingue dall'esercizio supplementare proprio perché con esso viene dato corso alla nuova gestione, sia pure sulla base di previsioni teoriche, predeterminate sulla base del bilancio precedente. A conferma di ciò, si rievvi ancora come il periodo di esercizio provvisorio debba essere necessariamente incorporato nel nuovo bilancio di previsione: il quale, proprio perché è destinato a regolare l'intero anno finanziario, dovrà recepire, anche *a posteriori*, tutti gli elementi che sono maturati nel termine di *vacatio* antecedente alla sua approvazione.

lità pubblica, ha comunque preferito che la deliberazione del bilancio si ponesse sempre in stretta connessione con l'approvazione della legge finanziaria e della legge di bilancio da parte delle Camere (cosa che deve avvenire entro il 31 dicembre). In questo senso va letta anche la previsione di cui alla seconda parte del comma 1 dell'art. 151, il quale stabilisce espressamente che il termine per la deliberazione del bilancio annuale può essere differito, in presenza di motivate esigenze, con decreto del Ministro dell'interno, d'intesa con il Ministro, all'epoca, del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali (il che si verifica in modo pressoché sistematico, proprio per la necessità di collegare cronologicamente il momento di deliberazione del bilancio, rispetto alla corrispondente approvazione della legge finanziaria da parte delle Camere).

A margine di queste annotazioni, si deve poi osservare come la tematica concernente lo slittamento del termine per la deliberazione del bilancio, e l'esigenza, ad esso sottesa, volta ad *unificare gli adempimenti contabili dell'apparato pubblico* considerato nel suo complesso, risultino strettamente collegate agli istituti propri del coordinamento finanziario e alla necessità che la pianificazione contabile degli enti locali si ponga in un rapporto di coerenza con le analoghe previsioni di livello statale.

Per poter meglio comprendere questa particolare connotazione dell'ordinamento contabile degli enti locali, occorre ancora rammentare che le disposizioni del TUEL hanno avuto come riferimento iniziale il quadro costituzionale previgente, e quindi un contesto nel quale l'autonomia finanziaria risultava compresa dal ruolo preminente attribuito allo Stato.

L'esigenza di ricordare, sotto il profilo finanziario e contabile, Stato, Regioni ed enti locali rimane tuttora ben presente nell'ordinamento, giustificando, in questa prospettiva, il permanere di un collegamento logico-temporale tra il bilancio degli enti locali e la legge finanziaria dello Stato. Sul tema, vi è poi da sottolineare come l'istituto del *coordinamento finanziario e contabile* (affermato dall'art. 119 Cost. con esclusivo riferimento alle entrate e ai tributi propri delle Regioni e degli enti locali), trovi significativi elementi di richiamo nell'art. 117 Cost. Si considerino in proposito, il comma 2, e segnatamente le lett. *p* e *r*, le quali assegnano alla competenza esclusiva dello Stato la legislazione riguardante le "*funzioni fondamentali*" degli enti locali e "*il coordinamento informativo, statistico e informatico dell'amministrazione statale, regionale e locale*"; e, dall'altro lato, il comma 3, che individua tra le materie attribuite alla potestà legislativa concorrente l'"*armonizzazione dei bilanci pubblici*" e il "*coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*". Il quadro che ne emerge, specie se rap-

portato alla materia della contabilità, sembrerebbe prefigurare un assetto delle fonti nel quale allo Stato spetterebbe sempre la normazione atinente alle funzioni fondamentali e ai principi di armonizzazione e coordinamento del sistema; alla Regione resterebbe invece assegnata la potestà a regolare istituti di dettaglio, finalizzati a raccordare le previsioni finanziarie degli enti locali in special modo con quelle di livello regionale.²⁹

Venendo ora ai restanti principi in materia di contabilità, si può infine ricordare che il TUEL (artt. 151 e 162) richiama (oltre alla regola di annuità di cui si è detto) gli ormai tradizionali canoni di unità, universalità ed integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità: si tratta dei cosiddetti *principi del bilancio*, che, nell'assetto disegnato dal TUEL, devono ispirare non solo l'attività di programmazione ma la stessa gestione. Di essi si tratterà nel prosieguo.

L'art. 162, comma 2, TUEL stabilisce, in primo luogo, che il totale delle entrate deve finanziare indistintamente il totale delle spese, salvo le eccezioni previste dalla legge: si configura in tal modo il principio di *unità del bilancio*, in base al quale, secondo l'accezione comune, è preclusa qualsiasi correlazione contabile tra specifiche spese e determinate entrate, in modo da subordinare l'impegno ed il pagamento delle prime all'accertamento ed alla riscossione delle seconde.

Il principio di *integrità*, impone, a sua volta, l'iscrizione in bilancio di tutte le entrate al lordo degli oneri di riscossione a carico degli enti locali (e di altre eventuali spese ad esse connesse) e delle spese nel loro importo integrale, ossia senza alcuna riduzione delle collegate entrate.

In stretta relazione con il principio di integrità si pone quello di *universalità*, in osservanza del quale si impone l'obbligo di previsione nel bilancio di tutte le entrate e di tutte le spese, indipendentemente dal loro ammontare, con conseguente divieto della gestione di entrate e di spese che non sia-

no previste in bilancio. In questo senso la gestione finanziaria è unica come è unico il relativo bilancio di previsione.

Il bilancio di previsione deve essere inoltre redatto nel rispetto dei principi di *veridicità ed attendibilità*, ed essere quindi sostenuto da analisi economiche (riferite ad un adeguato periodo di osservazione) o, in mancanza, da altri idonei parametri di riferimento. Va osservato che, con riguardo alla veridicità e all'attendibilità delle previsioni di bilancio (in funzione delle quali, gli enti locali devono dotarsi di appropriati strumenti di analisi e di valutazione disciplinati dal regolamento di contabilità), un ruolo particolarmente significativo è stato riconosciuto al *responsabile del servizio finanziario*. Ai sensi dell'art. 153, comma 4, TUEL, questi è preposto a verificare e ad attestare la *veridicità delle previsioni di entrata e la compatibilità delle previsioni di spesa* inoltrate dai vari servizi, concorrendo, in tal modo, alla definitiva ricostruzione di tutti quegli aspetti contabili e finanziari che sono posti alla base della programmazione finanziaria.

Il bilancio di previsione deve inoltre essere deliberato in *pareggio finanziario complessivo*. Tale requisito (cui si è accennato in tema di equilibrio, delineandone la valenza sostanziale) viene ulteriormente precisato ed aggravato nel senso che le previsioni di competenza relative alle *spese correnti*³⁰, sommate alle previsioni di competenza relative alle *quote di capitale* delle rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata³¹ e non possono avere altra forma di finanziamento, fatte salve le eccezioni previste dalla legge (art. 162, comma 6, TUEL). E in questo modo che viene anche definita la *situazione corrente* (che, in sostanza, risulta dalla differenza tra i primi tre titoli delle entrate e le spese correnti aumentate delle rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari) la quale, a norma dell'art. 162, comma 1 (secondo periodo), non può mai presentare un disavanzo; essa deve inoltre essere rappresentata in un apposito quadro generale riassuntivo, annesso al bilancio.

Ultimo tra i principi è quello di *pubblicità*, regolato dall'art. 162, comma

²⁹ In materia, si deve ricordare che con legge n. 131/2003, nell'art. 2 è stata conferita la delega al Governo al fine di attuare l'art. 117, comma 2, lett. p, Cost. e rivedere le disposizioni vigenti, ridisegnando, per quel che qui interessa, la disciplina dei principi fondamentali dell'ordinamento finanziario e contabile. Tale delega è tuttavia venuta a scadere senza avere trovato attuazione. Tra i contributi più recenti, atinenti ai temi del coordinamento e dell'armonizzazione contabile, si vedano: P. DE JOANNA, *L'autonomia finanziaria*, cit., 361 s.; P. CARETTI-G. TAVU BARBIERI, *Diritto regionale*, Torino, 2007, 259 s. Specie nella sfera dell'ordinamento contabile, peraltro, si assiste ad una tendenza (maturata già nel previgente assetto costituzionale) caratterizzata da interventi legislativi volti a cristallizzare la funzione di indirizzo e coordinamento nel contesto di istituti sempre più specifici e delimitati; tendenza alla quale si accompagna la progressiva erosione degli spazi riservati ad una corrispondente e parallela attività amministrativa. In merito: si veda B. CARAVITA, *Lineamenti di diritto costituzionale federale e regionale*, Torino, 2006, 83 s.

³⁰ «Le spese correnti costituiscono quella parte di uscite finanziarie che l'ente locale sostiene per l'acquisto di fattori produttivi il cui utilizzo o consumo è finalizzato a mantenere il normale funzionamento ed il regolare svolgimento della gestione». Tra di esse si annoverano le spese per il personale, quelle per l'acquisto di beni di consumo, quelle per le prestazioni di servizi, gli interessi passivi e gli oneri finanziari, gli ammortamenti, i tributi dovuti, ecc. V. L. PUDDU, *Regio-naria pubblica*, cit., 177.

³¹ Entrate tributarie; entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti dello Stato, della Regione e di altri enti pubblici anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla Regione; entrate extra-tributarie.

7, e collegato, assieme al canone della *chiarezza*, agli istituti finalizzati a garantire la trasparenza degli atti amministrativi. In ottemperanza a tale principio, gli enti locali sono tenuti ad assicurare ai cittadini e agli organismi di partecipazione popolare all'amministrazione locale (di cui all'art. 8 d.lgs. n. 267/2000) la conoscenza dei contenuti del bilancio annuale e dei suoi allegati (di cui all'art. 172). Compete peraltro alla disciplina regolamentare dell'ente la determinazione delle modalità con cui rendere pubblici gli elementi più significativi del bilancio e della programmazione economico-finanziaria (art. 162, comma 7, TUEL).

Sempre nella prospettiva dei principi di pubblicità e chiarezza va inoltre ricordato che il bilancio e gli atti ad esso allegati devono essere redatti in modo da agevolare la lettura per programmi, servizi ed interventi: questo al fine di consentire che gli obiettivi e i progetti possano trovare una rappresentazione sufficientemente chiara negli strumenti di previsione e di rendere possibili, al termine della gestione, valutazioni comparative in ordine ai risultati effettivamente conseguiti.

Anche tali obblighi, attinenti alla forma e alla redazione degli strumenti contabili, devono essere letti in stretta connessione con il principio di trasparenza degli atti amministrativi (che procede direttamente dalla legge n. 241/1990 e dall'art. 97 Cost.) e riferiti essenzialmente all'esercizio dei poteri di controllo politico, coesistenti alle funzioni e alla natura dell'organo consiliare. La chiarezza del bilancio e degli altri strumenti contabili assume quindi una funzione strumentale all'esigenza di facilitare la comprensione e la valutazione da parte dei consiglieri, agevolando in tal modo la conseguente valutazione dell'operato della giunta e degli organi della gestione.

L'art. 151, comma 4, d.lgs. n. 267/2000, ha poi dato fedele riproduzione del contenuto di cui all'art. 55, comma 5, legge n. 142/1990 (come sostituito dall'art. 6, comma 11, legge n. 127/1997), delineando un ulteriore postulato immanente alla gestione del bilancio.

Secondo tale norma, i provvedimenti dei responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa sono trasmessi al responsabile del servizio finanziario; tali atti sono resi esecutivi con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la *copertura finanziaria*, vale a dire la corrispondenza tra la spesa e la previsione di uno stanziamento ad essa collegato all'interno degli strumenti contabili. La disposizione in esame appare dunque orientata a garantire la salvaguardia dell'equilibrio del bilancio finanziario, concorrendo ad assicurare, attraverso gli accertamenti sulla copertura dei singoli atti di spesa, l'equilibrio della gestione ed il pareggio effettivo del bilancio.

13. Le procedure dell'entrata e le procedure della spesa

La gestione di bilancio degli enti locali si articola attraverso fasi e procedure ben definite, preordinate al corretto svolgimento dell'*iter* procedurale di entrata e di spesa dal punto di vista sia contabile che amministrativo. Scopio di essa è inoltre quello di consentire la corretta registrazione contabile dei diversi fatti della gestione, facendo sì che ogni movimento finanziario (in entrata e in uscita) sia imputato ad una voce corrispondente all'interno degli strumenti di previsione (e in particolare al bilancio e al PEG).

La necessità di elaborare una disciplina puntuale delle fasi contabili dell'entrata e della spesa si coglie soprattutto nell'esigenza di evitare accertamenti di entrate ed impegni di spese che potrebbero non corrispondere rispettivamente ai crediti e ai debiti effettivi maturati dall'ente. Il che contribuirebbe a generare una sistemica divergenza tra il dato effettivo e la rappresentazione fornita dalla contabilità finanziaria.

Cosicché la regolazione delle procedure di entrata e di spesa diviene essenziale e prodromica rispetto alla redazione della *contabilità economica* (che tiene cioè conto degli effettivi movimenti in entrata e in uscita), posto che, ai fini di essa, non possono essere computati gli atti di accertamento delle entrate e di impegno delle spese, se non in quanto ad essi corrispondano incassi ed esborsi effettivi.

La contabilità economica richiede infatti di registrare solo reali ed oggettivi movimenti attivi e passivi, sicché la corretta scansione delle procedure di entrata e di spesa deve essere sempre orientata a garantire l'immediata rilevazione degli incassi e degli esborsi effettivamente realizzati dall'ente.

Del resto, occorre ancora ricordare come, in passato, avesse trovato una certa diffusione la prassi di effettuare accertamenti ed impegni non del tutto corrispondenti alle reali situazioni creditorie e debitorie, la qual cosa avveniva, sovente, al solo fine di rappresentare e legittimare contabilmente l'attività. In questo modo l'entrata e la spesa risultavano non ancora definite nel loro preciso ammontare, circostanza che innescava elementi distortivi nella gestione, segnata da una contabilità finanziaria sempre più astratta ed ipotetica, distaccata dall'effettiva gestione e dal principio della competenza (per il quale gli stanziamenti del bilancio coprono puntualmente le spese dell'esercizio di riferimento).

Va anche osservato che le fasi procedurali dell'entrata seguono una disciplina inevitabilmente meno rigida rispetto alle spese, ciò che avviene per due ordini di ragioni. In primo luogo, diversamente dalla procedura della spesa, per le entrate non è necessario osservare l'ordine cronologico delle fasi. In secondo luogo, le limitazioni imposte dalle previsioni di bilancio ope-

rano essenzialmente sul versante della spesa, senza intracciare la possibilità dell'ente di raccogliere con ogni mezzo le proprie risorse. Lo stanziamento di spesa, infatti, costituisce un limite rigido alla possibilità di impegno. Per le entrate, al contrario, il procedimento è molto più flessibile: l'ente locale, infatti, può procedere liberamente alla riscossione delle entrate di propria spettanza anche a prescindere dalla loro anticipata iscrizione nelle previsioni di bilancio (come per le spese, anche i presupposti di talune entrate potrebbero insorgere nel corso dell'esercizio: tali entrate potrebbero così essere riscosse indipendentemente da una corrispondente variazione).

La differenza essenziale si deve però cogliere proprio nella circostanza che la particolare articolazione per fasi della spesa tende soprattutto ad evitare la possibilità che, nel corso della gestione, possa essere alterato l'equilibrio. Un ulteriore elemento di distinzione va ravvisato nel fatto che la proceduralizzazione della spesa persegue inoltre l'esigenza di verificare e garantire in ogni sua fase l'osservanza degli indirizzi impartiti dal consiglio in sede di approvazione del bilancio di previsione.

Per le fasi dell'entrata, l'obiettivo principale è piuttosto quello di evitare che possibili carenze del processo di programmazione e in generale degli atti deliberativi possano pregiudicare la possibilità di acquisire le risorse finanziarie necessarie ad assicurare la copertura dei costi.

Ne consegue che, almeno in relazione alle entrate, assumono rilievo preminente gli atti presupposti alle fasi gestorie, quali potrebbero essere, più che il bilancio e il PEG, le deliberazioni atinenti alle tariffe applicate ai servizi, ovvero quelle relative alla fissazione delle aliquote delle imposte, idonee, per le loro intrinseche caratteristiche, a determinare il contenuto delle obbligazioni che vedono l'ente come creditore.

Dato questo quadro d'insieme, si possono esaminare le procedure per la realizzazione delle entrate e l'assolvimento delle spese. Sotto il profilo finanziario, le fasi principali di tali procedure si ravvisano rispettivamente nell'*accertamento*, per le entrate, e nell'*impegno*, per le spese, fasi sulla cui disciplina può incidere la normazione regolamentare di livello locale. Esse vengono anche definite come *fasi giuridiche della gestione*: con l'accertamento, in particolare, nasce in capo all'ente il diritto a riscuotere le entrate (indipendentemente da quando materialmente avverrà la riscossione); con l'impegno l'obbligo giuridico di provvedere al pagamento delle spese (e questo a prescindere dall'individuazione del momento successivo in cui si provvederà materialmente all'adempimento)³².

³² Il sistema contabile degli enti locali, così come introdotto dal d.lgs. 25 febbraio 1995, n. 77 e confermato con il TUEL, è caratterizzato, tra gli altri, dal principio della competenza finanziaria,

Le fasi successive attingono alla gestione di cassa e, si traducono, sostanzialmente, nella *riscossione* delle entrate e nella *materiale erogazione delle spese*.

Questi adempimenti ulteriori, di regola, si svolgono attraverso l'attività di un apposito tesoriere, costituito normalmente da un istituto bancario o da un esattore (concessionario della riscossione), i quali agiscono sulla base di un contratto o di una convenzione.

In ogni modo, scendendo ancor più nel dettaglio, si può considerare che le fasi delle entrate rappresentano, nella gestione del bilancio, l'insieme delle procedure finalizzate al reperimento delle risorse finanziarie necessarie per il sostentamento dell'attività e in generale delle spese imputate all'ente locale.

Precisato dunque che le singole categorie delle entrate possano essere realizzate attraverso modalità diverse di riscossione a seconda della loro natura, va ricordato che esse sono ripartite come segue: tributi imposti ai soggetti che compiono la collettività di riferimento (riscosse normalmente attraverso ruoli esattoriali); trasferimenti da parte dello Stato e di altri enti del settore pubblico³³; proventi derivanti dalla gestione dei servizi, da gestioni finanziarie (con la possibilità di introitare interessi attivi), dall'alienazione di beni del patrimonio dell'ente, dalla riscossione dei crediti e dall'accensione dei prestiti.

La gestione di tutte le entrate³⁴ si articola sempre in tre fasi: *accertamento*, *riscossione* e *versamento*. Attraverso l'accertamento l'ente si costituisce quindi creditore nei confronti di un soggetto terzo realizzando giuridica-

con divieto di esercizio suppletivo. Sulla base di tale principio il bilancio prende in esame le operazioni della futura gestione sotto il profilo delle entrate e delle spese che si determineranno nel periodo di riferimento. Ciò comporta che successivamente al 31 dicembre dell'esercizio finanziario, anche in virtù del principio dell'annualità del bilancio di previsione, non possono essere effettuati accertamenti di entrate, né impegni di spesa in conto dell'esercizio scaduto.

³³ Negli ultimi anni si è inoltre registrata una progressiva riduzione delle entrate derivanti da trasferimenti da altri enti a fronte di un maggior flusso derivante dalle entrate tributarie ed extratributarie. In seguito alla modifica dell'art. 119 Cost., il fenomeno delle minori erogazioni a favore degli enti locali è venuto a coincidere, com'è noto, con il riconoscimento di una maggiore autonomia di indirizzo e con una più evidente responsabilità degli amministratori in ordine al rapporto tra le entrate e le spese. Ciò ha comportato da parte dell'ente locale la necessità utilizzazione di tecniche impronate all'efficienza gestionale, finalizzata a contenere la spesa entro il tetto di capienza determinato dalle risorse finanziarie proprie.

³⁴ Le entrate si dividono sostanzialmente in entrate correnti (quelle che assumono carattere di sistematicità e ripetitività quali le entrate tributarie, da trasferimenti correnti, da servizi erogati, dalla gestione del patrimonio) ed entrate non correnti; tra entrate proprie ed altre entrate e, infine, tra entrate di diritto privato e diritto pubblico.

mente l'entrata o meglio, i presupposti giuridici dell'entrata; in tale fase sono così individuati i contenuti del rapporto obbligatorio: quantificazione della somma, vale a dire identificazione del debitore, della scadenza, del titolo, ecc.

Nella successiva fase, la riscossione, l'ente realizza finanziariamente l'entrata, mediante l'introito, da parte del tesoriere, della somma in precedenza accertata sulla base di un apposito ordinativo d'incasso.

L'ultima fase, il versamento, consiste nel semplice e materiale trasferimento, da parte del tesoriere, della somma riscossa all'ente.

Parallelamente all'art. 178, che individua le fasi dell'entrata, l'art. 182, inserito nel Capo II del Titolo III del TUEL, individua le fasi di gestione della spesa, le quali consistono nell'impegno, nella liquidazione, nell'ordinazione e nel pagamento. La norma corrisponde all'art. 26 del d.lgs. n. 77/1995 che, nell'ambito del processo di riforma dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, aveva già recepito e confermato, analogamente alle entrate, la scomposizione dell'iter procedurale di spesa, nei quattro momenti appena indicati.

Le fasi della spesa si compongono come segue.

Mediante l'impegno l'ente determina la somma da pagare, nonché il soggetto creditore della stessa; in tale fase viene indicato il titolo su cui si fonda l'obbligazione e si costituisce il vincolo sulle previsioni di bilancio nell'ambito delle disponibilità accertate dal responsabile del servizio finanziario.

La seconda fase è costituita dalla liquidazione della spesa mediante la quale, sulla base dei documenti e dei titoli che giustificano e comprovano il diritto del creditore, si determina la somma certa e liquida da pagare, nei limiti dell'impegno assunto.

La terza fase è l'ordinazione, consistente, ai sensi dell'art. 185, comma 1, nella disposizione impartita, attraverso il mandato di pagamento, al tesoriere dell'ente locale di provvedere al pagamento delle spese.

L'ultima fase è costituita, infine, dal pagamento ossia dall'adempimento dell'obbligazione, posta in capo all'ente, in favore del soggetto già individuato come creditore.³⁵

³⁵ Sulle procedure di entrata e di spesa v. diffusamente: L. PUDDU, *Ragioneria pubblica*, cit., rispettiv. 131 s. e 161 s.

14. Il dissesto finanziario

Nel corso della gestione può verificarsi che l'ente non sia più in grado di fare fronte alla copertura delle spese. In particolare, può accadere che in situazioni di particolare crisi finanziaria l'ente non possa "garantire l'assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili"; può ancora accadere che insorgano "nei confronti dell'ente locale crediti liquidi ed esigibili di terzi cui non si possa fare validamente fronte con le modalità di cui all'art. 193, nonché con le modalità di cui all'art. 194 per le fattispecie ivi previste", ossia in sede di provvedimenti adottati per la salvaguardia degli equilibri e per il riconoscimento dei debiti fuori bilancio (art. 244 TUEL).

In tutti questi casi si vengono a determinare le condizioni per l'instaurazione dello stato di dissesto, in seguito al quale l'ente viene assoggettato a particolari procedure finalizzate a dirimere la situazione di sostanziale insolvenza nella quale è venuto a cadere, ripristinando una situazione di equilibrio di bilancio.

Gli enti locali, come è già stato chiarito, non possono però essere oggetto di scioglimento né possono estinguersi, né ancora possono divenire oggetto delle ordinarie procedure concorsuali. Essi, tuttavia, nel corso dello stato di dissesto, sono assoggettati a vincoli e procedure che se, da un lato, ne comprimono temporaneamente l'autonomia di indirizzo, dall'altro lato, rispondono all'esigenza primaria di conseguire il necessario tripartito della situazione finanziaria.

Il testo unico regola minuziosamente lo stato di dissesto, delineando, a partire dall'art. 244, un articolato disegno di cui si devono fornire alcuni cenni.³⁶

Il dissesto è innanzitutto formalmente ed esplicitamente dichiarato con deliberazione del consiglio, la quale espone e valuta le cause che hanno de-

³⁶ Per ulteriori approfondimenti si vedano in particolare: C. MANACORDA, *Contabilità pubblica*, Torino, 2002, 140 (cui si rimanda anche per la bibliografia); M. OREFICE, *Manuale di contabilità pubblica*, Roma, 2003, 268 s.; R. PEREZ, *La finanza pubblica*, in S. CASSESE (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo*, tomo I, vol. I, Milano, 2000, 617. In tema di dissesto si considerino inoltre le previsioni di cui al d.l. n. 80/2004 (disposizioni urgenti in materia di enti locali) e, in particolare, l'art. 5 che introduce una serie di norme transitorie in attesa di un futuro intervento legislativo, inteso ad armonizzare la materia con i nuovi principi introdotti con la riforma del Titolo V della Costituzione. Sulla proroga dei termini previsti dalla disposizione richiamata, sul finanziamento delle procedure transattive e sulla estensione alle Regioni a statuto speciale delle particolari sanzioni previste per l'inottemperanza delle norme dettate ai fini del "contenimento dei costi della politica" (cfr. legge n. 244/2007), v. art. 40 d.l. 31 dicembre 2007, n. 248, conv. con mod. dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31.

terminato la situazione di crisi finanziaria a carico dell'ente. Il primo effetto di tale deliberazione è che, a seguito della dichiarazione di dissesto e sino all'emanazione del decreto che attesti l'intervenuto riequilibrio, *sono sospesi i termini per la deliberazione del bilancio* (art. 248).

Ma la dichiarazione di dissesto possiede inoltre carattere obbligatorio. Essa, qualora il consiglio non vi dia tempestivamente corso, può essere pronunciata da un commissario *ad acta*, appositamente nominato con le procedure di cui all'art. 247 TUEL, ovvero essere adottata, quando ne ricorrano i presupposti, dal commissario *ad acta* nominato ai sensi dell'art. 141, comma 3, per la formazione del bilancio di previsione.

Una volta approvata, la deliberazione di dissesto è trasmessa, entro cinque giorni dalla data in cui ha conseguito la propria esecutività, al Ministero dell'Interno, alla Procura regionale presso la Corte dei conti, nonché al collegio dei revisori.

Con successivo decreto del Presidente della Repubblica, viene quindi nominato un *organo di liquidazione* (monocratico o collegiale) che si affianca agli organi dell'ente e che provvede al ripiano della situazione debitoria.

L'organo di liquidazione costituisce un *organo straordinario incaricato in seno all'ente*: ne consegue che gli atti posti in essere dall'organo di liquidazione impegnano necessariamente l'ente presso il quale esso è stato insediato.

Tale organo procede alla liquidazione delle passività, ricorrendo all'attivazione delle risorse proprie (art. 251, che tra l'altro impone l'inalzamento delle aliquote delle imposte e delle tariffe alla misura massima consentita), provvedendo ad eventuali alienazioni e ricorrendo a particolari forme di indebitamento. Può inoltre procedere, a date condizioni, con modalità semplificate, transigendo le singole posizioni debitorie.

Nel corso dello stato di dissesto, e in particolare nella prima fase, in cui risultano sospesi i termini di approvazione del bilancio di previsione, la gestione dell'ente prosegue ugualmente e, sino all'approvazione dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato, si svolge sulla base degli stanziamenti definitivamente previsti nell'ultimo bilancio (art. 250), secondo modalità analoghe a quelle che regolano esercizio provvisorio, salvi alcuni correttivi ed adattamenti.

Il consiglio provvede peraltro alla redazione dell'*ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato*, entro tre mesi dal decreto di nomina dell'organo di liquidazione. Tale atto costituisce una sorta di progetto di previsione contabile, finalizzata a conseguire il riequilibrio mediante l'attivazione di entrate proprie e la tendenziale riduzione delle spese correnti (art. 259, com-

ma 2, TUEL), ciò che viene attuato mediante economie, ridimensionamento della dotazione organica e, in generale, attraverso tutta una serie di strumenti finalizzati alla contrazione dei costi sopportati dall'ente. La mancata presentazione dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato ovvero la sua mancata approvazione da parte del Ministero dell'interno determinano lo scioglimento del consiglio.

Entro trenta giorni dal decreto di approvazione dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato, l'ente è infine tenuto a deliberare il bilancio di previsione attenendosi all'ipotesi stessa nonché alle prescrizioni indicate dal Ministero. A partire dalla redazione dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato decorre inoltre il termine quinquennale entro il quale l'ente è sottoposto alla *procedura di risanamento*.

Nel corso di essa, l'organo di liquidazione conclude la propria attività di liquidazione della massa debitoria, fino all'esaurimento dei compiti assegnatigli e alla susseguente estinzione dell'organo stesso.

Nel medesimo periodo l'ente viene assoggettato a particolari vincoli, attinenti in particolare alla possibilità di assunzione di mutui e al *divieto di modificazione in aumento della dotazione organica*, la quale, pertanto, per tutta la durata del risanamento non è suscettibile di alcun incremento.

Infine, decorsi i termini fissati per la fase di risanamento, con la chiusura della procedura, l'ente, una volta conseguito il riequilibrio, vede ripristinata una condizione di autonomia piena, cioè non più condizionata dalla precedente situazione di dissesto, e nuovamente capace di garantire la deliberazione di indirizzi coerenti con la necessità di assicurare l'equilibrio fra le entrate e le spese.