

## **CAPITOLO 7**

# **PRINCIPI GENERALI DI FINANZA, CONTABILITÀ E CONTROLLO DEGLI ENTI TERRITORIALI**

**SOMMARIO:** 1. Premessa: L'assetto della finanza pubblica italiana nella riforma del titolo V della Costituzione. – 2. Il patto di stabilità interno delle Regioni e degli enti locali. – 3. dal patto di stabilità interno al pareggio di bilancio. – 3.1. Pareggio di bilancio ed autonomie territoriali. – 3.2. Pareggio di bilancio e autonomie territoriali nella legge di stabilità per il 2016, nella legge di bilancio 2017 e nella legge di bilancio 2018. – 4. L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi. – 4.1. I principi contabili negli enti locali. – 4.2. I principi contabili internazionali e la necessità di armonizzazione dei criteri di redazione dei bilanci degli enti locali. – 4.3. *Governance* e controlli interni negli enti locali. – 4.4. Il controllo interno negli enti locali. – 4.5. Il controllo esterno: la funzione del revisore dei conti negli enti locali. – 4.6. Le novelle del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174. – 5. Il bilancio delle aziende ed enti del Servizio Sanitario Nazionale. – 5.1. Premessa. – 5.2. La disciplina specifica. – 5.3. I principi di valutazione specifici del settore sanitario. – 6. I beni degli enti locali: il federalismo demaniale. – 6.1. La disciplina del decreto legislativo 28 maggio 2010, n. 85 e le modifiche successive.

### **1. Premessa: L'assetto della finanza pubblica italiana nella riforma del titolo V della Costituzione**

In relazione alla configurazione dei rapporti con le autonomie territoriali ed il processo di evoluzione della forma di governo in senso più spiccatamente regionalistico o “federale”, va ricordato che la riforma del titolo V della Costituzione italiana per effetto della Legge costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001 abbia profondamente ridisegnato il quadro delle relazioni istituzionali tra centro e periferia, assegnando nuove funzioni ai livelli di governo regionali e locali che godono, al contempo, di ampie sfere di riconosciuta autonomia. Il processo di decentramento delle funzioni amministrative ha, nei primi anni 90, tratto un notevole impulso dall'introduzione del principio di sussidiarietà previsto dagli accordi europei per definire un criterio omogeneo di distribuzione delle competenze tra le istituzioni comunitarie e gli Stati membri. Tale principio stabilisce, in particolare, che i compiti di gestione amministrativa devono essere affidati alle strutture più prossime al cittadino, cioè preferibilmente agli enti

locali, lasciando alle strutture sovraordinate esclusivamente quelle funzioni che per la loro natura non possono essere svolte a livello locale.

Con la **Legge cost. n. 3/2001, l'evoluzione in senso più strettamente regionalistica o "federale" ha trovato copertura costituzionale** attraverso un'ampia riforma del titolo V della Costituzione, operando una complessa redistribuzione delle competenze lungo i vari livelli di governo che coinvolge una pluralità di dimensioni in campo legislativo ed amministrativo. La soppressione del potere di indirizzo e coordinamento statale e dei controlli preventivi ha accresciuto notevolmente il ruolo delle autonomie locali (Regioni, Province, Comuni), cui vengono riconosciute ampie forme di autonomia finanziaria di entrata e di spesa (art. 119, comma 1, Cost.). Ad esse spetta, dunque, la decisione circa la composizione, la qualità e l'entità della propria spesa pubblica e delle relative modalità di finanziamento, potendo istituire e gestire tributi propri "in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" e ricorrere, in determinate circostanze, all'indebitamento sui mercati finanziari ai pari dell'autorità statale. Tale previsione segnò un punto di svolta nelle relazioni finanziarie tra Stato ed autonomie territoriali che si caratterizzò per il tentativo di superare il modello di finanza pubblica "derivata", cioè interamente dipendente dal bilancio statale, verso un modello di finanza "decentrata", con possibilità delle Regioni e degli enti locali di effettuare scelte autonome.

Nel nuovo disegno costituzionale, venne inoltre rafforzato il ruolo delle Regioni ordinarie che possono esercitare una piena potestà legislativa, in via esclusiva o concorrente, sulle materie non espressamente riservate allo Stato, nei soli limiti posti dall'ordinamento comunitario e dall'adempimento degli obblighi internazionali (art. 117, comma 1, Cost.). Nella situazione precedente alla riforma l'iniziativa legislativa delle Regioni risultava, invece, limitata alle materie tassativamente elencate nell'art. 117 ed esercitabile nei soli limiti posti dei principi fondamentali stabiliti dalle leggi dello Stato.

Ai fini di cui si discorre, è opportuno evidenziare che anche a seguito della revisione della disciplina costituzionale in senso federale resta assegnata alla potestà legislativa esclusiva dello Stato la materia relativa al "sistema tributario e contabile dello Stato" (art. 117, comma 2, lett. e) e quella relativa al "coordinamento informativo statistico e informatico dei dati dell'amministrazione statale, regionale e locale" (lett. r), mentre non costituiscono più materie di legislazione concorrente Stato-Regioni, tra l'altro, "l'armonizzazione dei bilanci pubblici ed il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" (comma 3), ricondotte alla competenza esclusiva statale per effetto della Legge costituzionale n. 1 del 2012.

Al riguardo, atteso il carattere concorrente della regolazione della finanza pubblica nel nuovo assetto costituzionale, si era posto tanto in dottrina quanto soprattutto nella giurisprudenza costituzionale il problema relativo alla necessità del preventivo intervento del legislatore statale nella definizione dei principi di coordinamento, nonché della misura di questo intervento, nel rispetto del

nuovo equilibrio istituzionale prefigurato dalle nuove disposizioni. La questione ha investito più che altro l'aspetto relativo dell'autonomia tributaria e la possibilità per le regioni e gli enti locali di istituire tributi propri.

Sul fronte dell'entrata, un primo orientamento si è espresso a favore della possibilità per le Regioni di legiferare in materia tributaria anche in assenza di una norma statale che ne esplicitasse i principi fondamentali, potendo questi essere ricavati dalla legislazione vigente e dai principi costituzionali. Tale soluzione appariva, infatti, la più adeguata per evitare paralisi nello sviluppo legislativo regionale. Più prudente è apparsa, invece, la Corte Costituzionale che in molteplici occasioni ha manifestato un orientamento contrario, non ritenendo possibile, in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento in materia tributaria, una piena esplicazione di potestà regionali autonome in mancanza della fondamentale legislazione statale di coordinamento (Corte Cost., sentt. n. 37/2004, n. 241/2004, n. 102/2008). In altre pronunce, la Corte ha peraltro segnalato il carattere "urgente" (sent. n. 370/2003) e la necessità di un'attuazione "doverosa" (sent. n. 193/2007) dell'art. 119 Cost., "al fine di concretizzare davvero quanto previsto nel nuovo Titolo V della Costituzione, poiché altrimenti si verrebbe a contraddire il diverso riparto di competenze configurato dalle nuove disposizioni". Inoltre, la permanenza o addirittura l'istituzione di forme di finanziamento delle Regioni e degli enti locali non coerenti con l'art. 119 della Costituzione espone le pubbliche amministrazioni a rischi di cattiva funzionalità o di blocco di interi ambiti settoriali (per una rassegna più ampia della giurisprudenza costituzionale in materia di federalismo fiscale).

L'intervento statale di coordinamento per il ripristino degli equilibri generali di finanza pubblica, affinché venga considerato rispettoso dell'autonomia costituzionalmente garantita alle amministrazioni territoriali, deve comunque svolgersi entro i limiti della palese arbitrarietà e della manifesta irragionevolezza, limitandosi a stabilire un obiettivo di contenimento, ferma restando la discrezionalità dell'ente in ordine alle modalità e agli strumenti più idonei per il perseguimento del suddetto obiettivo.

Ne emerge una concezione unitaria della finanza pubblica, pur nell'ambito di un sistema istituzionale che volge verso il decentramento delle competenze finanziarie e l'autonomia delle decisioni di entrata e di spesa, posto che lo Stato (e non le Regioni) è l'unico responsabile di eventuali inadempimenti nei confronti delle istituzioni comunitarie. Né, del resto, potrebbe ammettersi una visione isolazionista del sistema delle autonomie all'interno del nuovo assetto federale, che richiede al contrario un adeguato coordinamento finanziario tra tutti i livelli di governo che concorrono a determinare, nel loro complesso, la finanza pubblica aggregata.

## **2. Il patto di stabilità interno delle Regioni e degli enti locali**

L'obbligo di partecipazione delle regioni e degli enti locali alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica ha assunto valenza costituzionale con la

nuova formulazione dell'articolo 119 della Costituzione, operata dalla legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 volta ad introdurre il principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale, il quale, oltre a specificare che l'autonomia finanziaria degli enti territoriali (Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni), è assicurata nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, prevede al contempo che tali enti sono tenuti a concorrere ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea.

Sul piano del controllo della finanza degli enti territoriali, fino all'anno 2015, lo strumento utilizzato è stato quello del **patto di stabilità interno (PSI)** le cui regole sono state funzionali al conseguimento degli obiettivi finanziari fissati per le regioni e gli enti locali quale concorso al raggiungimento dei più generali obiettivi comunitari di finanza pubblica.

Negli ultimi anni, il PSI si è incentrato, per gli enti locali, sul controllo dei saldi finanziari e, per le Regioni, sul principio del contenimento delle spese finali e a decorrere dall'anno 2015 sul rispetto del pareggio di bilancio.

Si ricorda che la disciplina del patto di stabilità interno per gli enti locali era regolata in via generale dall'articolo 31 della legge di stabilità 2012 (legge n. 183/2011). Su tale impianto sono intervenute successivamente modifiche ed aggiornamenti. La disciplina del patto per gli enti locali era finalizzata all'obiettivo del miglioramento del saldo finanziario degli enti, calcolato quale differenza tra entrate e spese finali, espresso in termini di competenza mista. Il meccanismo di calcolo del saldo-obiettivo era ancorato alla capacità di spesa di ciascun ente locale, corrispondente al livello di spesa corrente mediamente sostenuto in un triennio.

Per quanto concerne l'ambito soggettivo di applicazione del patto di stabilità interno, si ricorda che a partire dal 2013, sono stati ricompresi per la prima volta anche i Comuni con popolazione compresa tra 1.001 e 5.000 abitanti e, a partire dal 2014, sono state assoggettate alle regole del patto di stabilità interno anche le unioni di comuni formate dagli enti con popolazione fino a 1.000 abitanti, secondo le regole previste per i comuni aventi corrispondente popolazione, ai sensi del comma 3 dell'articolo 16 del D.L. n. 138/2011. Come precisato nella Circolare del Ministero dell'economia n. 6/2013 del 18 febbraio 2014, alle suddette unioni di comuni si applicano le disposizioni previste per i comuni di nuova istituzione, di cui al comma 23 dell'articolo 31 della legge n. 183 del 2011. Esse sono pertanto assoggettate alle regole del patto di stabilità interno dal terzo anno successivo a quello della loro istituzione ed assumono come base di riferimento su cui applicare la predetta percentuale le risultanze dell'anno successivo a quello della loro istituzione.

Da ultimo le disposizioni, previste dalla legge di stabilità per il 2015, sono intervenute sulla base di calcolo per la determinazione del saldo obiettivo per gli anni 2015-2018, determinato, per ciascun ente, applicando alla spesa corrente media, sostenuta in un certo triennio di riferimento, determinate percentuali stabilite puntualmente per ciascuna tipologia di ente.

Fino a tutto l'esercizio finanziario 2015 il bilancio degli enti locali richiedeva la coerenza con i vincoli determinati dal Patto di stabilità interno. Il Patto incideva sul bilancio locale attraverso il meccanismo dei saldi-obiettivo che variava negli anni in funzione del concorso alla manovra di finanza pubblica richiesto alle autonomie territoriali.

La disciplina prevedeva altresì due specifiche declinazioni del Patto – che in questa sede ci si limita a richiamare – volte a renderne più flessibili le regole in sede di gestione, costituite dal Patto di stabilità orizzontale nazionale (articolo 4-ter del decreto-legge n. 16 del 2012) e dal Patto di stabilità regionale, disciplinato, da ultimo, dai commi 480 e seguenti della legge di stabilità 2015.

**Dal 2016**, come si illustra in un successivo paragrafo, **il vincolo del patto è sostituito dai nuovi vincoli derivanti dall'introduzione del principio del pareggio di bilancio.**

### **3. Dal patto di stabilità interno delle Regioni al pareggio di bilancio**

**La legge di stabilità per il 2015 ha profondamente innovato il patto di stabilità interno delle Regioni.** La disciplina del patto di stabilità interno per le regioni fino all'anno 2014 si è basata sul controllo della spesa finale, introdotto nel 2002 e poi variamente articolato negli anni successivi. Per la prima volta è stato introdotto per le regioni a statuto ordinario una diversa modalità di contenimento della spesa pubblica, in luogo del patto di stabilità.

Il nuovo obiettivo per ciascuna regione è il conseguimento del pareggio di bilancio, anziché l'osservanza del limite posto alle spese complessive.

La nuova disciplina ha trovato applicazione dal 2015, in modo completo per le regioni che hanno partecipato alla sperimentazione del nuovo sistema contabile recato dal D.Lgs. n. 118/2011, vale a dire a quelle regioni che già adottano per il 2015 i bilanci armonizzati, mentre si applica con alcuni specifici adattamenti per le restanti regioni.

**Il principio del pareggio di bilancio è stato introdotto dalla legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, che, novellando gli articoli 81, 97, 117 e 119 Cost., introduce il principio dell'equilibrio tra entrate e spese del bilancio, cd. "pareggio di bilancio", correlandolo a un vincolo di sostenibi-**

lità del debito di tutte le pubbliche amministrazioni, nel rispetto delle regole in materia economico-finanziaria derivanti dall'ordinamento europeo. **Alla nuova disciplina è stato dato seguito nell'ordinamento mediante la legge 24 dicembre 2012, n. 243**, recante, per l'appunto, disposizioni per l'attuazione del principio costituzionale del pareggio di bilancio, ed i cui articoli da 9 a 12 disciplinano specificamente l'equilibrio di bilancio delle regioni (e degli enti locali), a decorrere dal 2016. Decorrenza che la legge di stabilità per il 2015 anticipa di un anno, vale a dire al 2015.

Pertanto, a decorrere dall'esercizio 2015, hanno cessato di avere applicazione per le regioni a statuto ordinario, le disposizioni contenute nei commi dal 448 al 466 dell'art. 1 della legge n. 228/2012 (legge di stabilità 2013) e comunque tutte le altre disposizioni concernenti il patto di stabilità salvo quelle concernenti le sanzioni in caso di mancato rispetto del patto di stabilità interno nel 2014.

**La nuova modalità di contenimento dei saldi di finanza pubblica per le regioni a statuto ordinario, è stata stabilita sulla base di quanto dettato sul punto dall'articolo 9 della legge n. 243/2012** che nella sua versione originaria stabiliva che i bilanci di regioni, comuni, province, città metropolitane e province autonome di Trento e di Bolzano si considerano in equilibrio quando, sia nella fase di previsione che di rendiconto, registrano:

- un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate finali e le spese finali;
- un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate correnti e le spese correnti, incluse le quote di capitale delle rate di ammortamento dei prestiti.

Le regioni a decorrere dal 2015, in fase di rendiconto, e a decorrere dal 2016, in fase di previsione, dovevano conseguire il pareggio di bilancio – definito come “saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa” – sia considerando le entrate e le spese finali, sia considerando le entrate e le spese correnti.

Ai fini dell'equilibrio di parte corrente erano esclusi l'utilizzo del risultato di amministrazione di parte corrente e del fondo di cassa, il recupero del disavanzo di amministrazione e il rimborso anticipato dei prestiti.

La nuova disciplina è stata applicata per il 2015 con alcune differenziazioni per le regioni che non hanno partecipato alla sperimentazione prevista dall'articolo 78 del D.Lgs. n. 118/2011. Per queste regioni l'equilibrio di parte corrente era dato dalla differenza tra le entrate correnti e le spese correnti, incluse le quote di capitale delle rate di ammortamento ed esclusi i rimborsi anticipati.

Le entrate finali da considerare erano quelle ascrivibili ai titoli da 1 a 5 dello schema di bilancio allegato al D.Lgs. 118 (articolo 11, allegato 9), vale a dire entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa, trasferimenti

correnti, entrate extratributarie, entrate in conto capitale e, infine, entrate da riduzione di attività finanziarie. Quest'ultimo titolo non andava invece considerato per le regioni che non avevano partecipato alla sperimentazione.

Le spese finali da considerare erano quelle previste ai titoli da 1 a 3 del medesimo schema, costituite dalle spese correnti, spese in conto capitale e spese per incremento di attività finanziarie. Tale ultimo titolo non rilevava per le regioni non in sperimentazione.

A decorrere dall'anno 2016 il comma 707 della legge di stabilità per il 2016 abroga le norme relative al conseguimento del pareggio di bilancio da parte delle regioni così come disciplinato dalla legge n. 190 del 2014. Restano fermi gli adempimenti delle regioni relativi al monitoraggio e alla certificazione del pareggio di bilancio per l'anno 2015, di cui ai commi da 470 a 473 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014, nonché l'applicazione delle sanzioni in caso di mancato rispetto dell'obiettivo del pareggio relativo all'anno 2015.

### *3.1. Pareggio di bilancio ed autonomie territoriali nella legge n. 243 del 2012*

I capi IV e V, rispettivamente, della legge 243 del 2012 (vd. Infra) **disciplinano l'equilibrio dei bilanci delle amministrazioni pubbliche territoriali e non territoriali.**

Il Capo IV attua l'articolo 119, primo e sesto comma, della Costituzione, così come modificato dall'articolo 4 della legge costituzionale n. 1 del 2012. In particolare, il primo comma dell'articolo 119 della Costituzione reca ora il principio secondo il quale le autonomie territoriali concorrono "ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea", mentre il sesto comma dell'articolo 119 della Costituzione, in materia di indebitamento delle autonomie territoriali, richiede "la contestuale definizione di piani di ammortamento" ed impone che l'equilibrio di bilancio sia rispettato "per il complesso degli enti di ciascuna Regione".

Ai sensi dell'articolo 21, comma 3 le disposizioni di tale capo sono **entrate in vigore dal 1° gennaio 2016.**

**La legge n. 243 del 2012 è stata di recente modificata agli articoli da 9 a 12 dalla legge n. 164 del 2016.** In particolare, l'articolo 1 della legge n. 164 del 2016 modifica le disposizioni sull'equilibrio dei bilanci di regioni ed enti locali, di cui all'articolo 9 della legge n. 243.

L'articolo 2 interviene sulle norme concernenti il ricorso all'indebitamento degli enti territoriali, disciplinato dall'articolo 10 della legge suddetta; l'articolo 3 concerne le regole sul concorso dello Stato al finanziamento dei livelli essenziali e delle funzioni fondamentali nelle fasi avverse del ciclo economico o al verificarsi di eventi eccezionali, in riferimento all'articolo 11 della stessa legge; l'articolo 4, modifica le disposizioni (articolo 12 della legge n. 243) relative al concorso delle regioni e degli enti locali alla sostenibilità del debito ed, infine, l'articolo 5 integra l'ultimo comma dell'articolo 18 in tema di accesso alle ban-

che dati delle amministrazioni pubbliche da parte dell'Ufficio parlamentare di bilancio.

Nello specifico, l'articolo 9, comma 1, disciplina **l'equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali**.

I bilanci di regioni, comuni, province, città metropolitane e province autonome di Trento e di Bolzano si considerano in equilibrio quando, sia nella fase di previsione che di rendiconto, conseguono un saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali.

In base al previgente articolo 9, comma 1, della legge n. 243/2012 i bilanci di regioni, comuni, province, città metropolitane e province autonome di Trento e di Bolzano si consideravano invece in equilibrio quando, sia nella fase di previsione che di rendiconto, registravano:

- un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate finali e le spese finali;
- un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate correnti e le spese correnti, incluse le quote di capitale delle rate di ammortamento dei prestiti.

Il comma 1-bis specifica quali sono le entrate e le spese finali che rientrano nel computo del saldo non negativo indicato al comma 1.

In particolare, la norma specifica che, ai fini della determinazione del saldo, le entrate finali sono quelle ascrivibili ai titoli 1, 2, 3, 4 e 5 dello schema di bilancio previsto dal D.Lgs. n. 118/2011 e le spese finali sono quelle ascrivibili ai titoli 1, 2 e 3 del medesimo schema di bilancio.

Si ricorda, che i primi cinque titoli delle entrate, la cui somma corrisponde alle entrate finali, sono i seguenti:

- Titolo 1: Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa;
- Titolo 2: Trasferimenti correnti;
- Titolo 3: Entrate extratributarie;
- Titolo 4: Entrate in conto capitale;
- Titolo 5: Entrate da riduzione di attività finanziarie.

I primi tre titoli delle spese, la cui somma rappresenta le spese finali, sono i seguenti:

- Titolo 1: Spese correnti;
- Titolo 2: Spese in conto capitale;
- Titolo 3: Spese per incremento di attività finanziarie.

Negli anni 2017-2019 vige una apposita fase transitoria durante la quale spetta alla legge di bilancio, compatibilmente con gli obiettivi di finanza pubbli-



ca e su base triennale, disporre l'introduzione del fondo pluriennale vincolato nel calcolo del saldo. L'inclusione definitiva nel saldo del citato fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa, finanziato dalle entrate finali, è stabilita a decorrere dall'esercizio 2020.

Attualmente gli enti locali, in base a quanto disposto dal TUEL (d.lgs. n. 267 del 2000), devono deliberare il bilancio di previsione osservando, tra gli altri, il principio del pareggio finanziario (art. 151); il bilancio di previsione deve essere deliberato in pareggio finanziario complessivo (art. 162); in sede di assestamento generale la verifica generale di tutte le voci di entrata e di uscita, compreso il fondo di riserva, deve essere finalizzata ad assicurare il mantenimento del pareggio di bilancio (art. 175); nel corso della gestione e nelle variazioni di bilancio occorre rispettare il pareggio finanziario e in sede di ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi, qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di amministrazione o di gestione, per squilibrio della gestione di competenza ovvero della gestione dei residui, il consiglio adotta le misure necessarie a ripristinare il pareggio (art. 193).

Con riferimento alle regioni, l'articolo 5 del decreto legislativo n. 76 del 2000 dispone che in ciascun bilancio annuale il totale dei pagamenti autorizzati non può essere superiore al totale delle entrate di cui si prevede la riscossione sommato alla presunta giacenza iniziale di cassa. La norma prevede altresì che il totale delle spese di cui si autorizza l'impegno può essere superiore al totale delle entrate che si prevede di accertare nel medesimo esercizio, purché il relativo disavanzo sia coperto da mutui e altre forme di indebitamento autorizzati con la legge di approvazione del bilancio nei limiti della normativa vigente.

Il comma 2 prevede l'obbligo, per i citati enti territoriali, di **adottare misure di correzione, nel triennio successivo, al fine di recuperare l'eventuale squilibrio riscontrato**, in sede di rendiconto di gestione, nel saldo indicato al comma 1. Le misure di correzione devono essere ripartite in quote costanti per ciascun anno ma con la legge dello Stato si possono prevedere differenti modalità di recupero del saldo negativo.

Il comma 3, per effetto della lett. d) dell'articolo 1 della legge n. 164 del 2016, risulta abrogato. Tale comma stabiliva che eventuali saldi positivi fossero destinati all'estinzione del debito maturato dall'ente. I medesimi saldi positivi, nel rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea e dell'equilibrio dei bilanci, potevano essere destinati anche al finanziamento di spese di investimento, con le modalità previste dal successivo articolo 10 del presente provvedimento.

Il comma 4 affida alla **legge dello Stato la definizione dei premi e delle sanzioni da riservare agli enti territoriali**, in attuazione delle disposizioni di cui al presente articolo. La citata legge dello Stato, nel disciplinare i premi e le sanzioni, deve peraltro attenersi ai seguenti principi:

- a) proporzionalità fra premi e sanzioni;
- b) proporzionalità fra sanzioni e violazioni;

c) destinazione dei proventi delle sanzioni a favore dei premi, agli enti del medesimo comparto che hanno rispettato i propri obiettivi.

Il comma 5 fa salva la **possibilità di prevedere con legge dello Stato ulteriori obblighi a carico degli enti territoriali in materia di concorso al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica** del complesso delle amministrazioni pubbliche. Gli ulteriori obblighi dovranno basarsi su criteri analoghi a quelli previsti per le amministrazioni statali e tenendo conto di parametri di virtuosità.

Il comma 6 stabilisce che le disposizioni di cui al comma 5 si applicano alle regioni a statuto speciale e alle province autonome di Trento e di Bolzano compatibilmente con le norme dei rispettivi statuti e con le relative norme di attuazione, anche con riferimento alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, concernente le modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione.

Il successivo articolo 10 **disciplina il ricorso all'indebitamento da parte delle regioni, dei comuni, delle province, delle città metropolitane e delle province autonome di Trento e di Bolzano**, così come previsto dall'articolo 5, comma 2, lettera b), della legge costituzionale n. 1 del 2012 che ha attribuito alla legge c.d. rinforzata la disciplina della facoltà degli enti territoriali di ricorrere all'indebitamento, ai sensi dell'articolo 119, sesto comma, secondo periodo, della Costituzione.

Il comma 1 ribadisce il principio già contenuto nell'articolo 119 della Costituzione, secondo il quale **il ricorso all'indebitamento delle regioni, dei comuni, delle province e delle città metropolitane è consentito solo per finanziare spese di investimento**. La presente disposizione specifica ulteriormente che l'indebitamento è consentito esclusivamente per finanziare spese di investimento con le modalità e nei limiti previsti dal presente articolo e dalla legge dello Stato.

A tal proposito si segnala, per quanto riguarda gli enti locali, che le norme relative all'indebitamento sono previste dal TUEL (d.lgs. n. 267 del 2000), agli articoli da 202 a 205-*bis*. Tali norme oltre a ribadire che l'indebitamento è diretto esclusivamente a finanziare spese di investimento, prevedono una serie di condizioni che gli enti locali devono rispettare per poter ricorrere all'indebitamento (avvenuta approvazione del rendiconto dell'esercizio del penultimo anno precedente quello in cui si intende deliberare il ricorso a forme di indebitamento e avvenuta deliberazione del bilancio annuale nel quale sono incluse le relative previsioni). Inoltre, l'ente locale può assumere nuovi mutui e accedere ad altre forme di finanziamento reperibili sul mercato solo se l'importo annuale degli interessi, sommato a quello dei mutui precedentemente contratti, a quello dei prestiti obbligazionari precedentemente emessi, a quello delle aperture di credito stipulate ed a quello derivante da garanzie prestate, al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi, non supera l'8 per cento per gli anni dal 2012 al 2014, e il 10 per cento, a decorrere dall'anno 2015, delle entrate relative ai primi tre titoli delle entrate.

Con riferimento alle regioni a statuto ordinario la materia è regolata dall'articolo 23 del decreto legislativo n. 76 del 2000 e dall'articolo 10 della legge n. 281 del 1970, oltre che dalle norme specifiche contenute nelle leggi regionali.

Per le regioni a statuto speciale la materia è disciplinata dagli statuti speciali e dalle relative norme di attuazione.

Il comma 2, in osservanza del sesto comma dell'articolo 119 della Costituzione, **condiziona le operazioni di indebitamento alla contestuale adozione di piani di ammortamento** di durata non superiore alla vita utile dell'investimento, nei quali sono evidenziate l'incidenza delle obbligazioni assunte sui singoli esercizi finanziari futuri nonché le modalità di copertura degli oneri corrispondenti.

Tale previsione nel vincolare la durata del debito alla vita utile dell'investimento, sembra rendere non più praticabile eventuali forme di rinegoziazione dei prestiti in essere che prevedano un allungamento della scadenza.

Inoltre, la predisposizione di un piano di ammortamento crea un vincolo di equilibrio intertemporale. Infatti, l'equilibrio tra entrate e spese richiesto agli enti terrebbe conto di spese che incorporano le quote di ammortamento. In concreto, per l'effettuazione di una operazione di indebitamento al fine di finanziare una determinata opera, gli enti sarebbero tenuti a realizzare avanzi negli anni successivi.

Il comma 3 come modificato dalla lettera a) dell'articolo 2 della legge n. 164 del 2016 prevede, per **l'effettuazione di operazioni di indebitamento e operazioni di investimento realizzate attraverso l'utilizzo dei risultati di amministrazione degli esercizi precedenti, il conseguimento di apposite intese**, concluse in ambito regionale, che garantiscano, per l'anno di riferimento, il rispetto del saldo di cui all'articolo 9, comma 1, dell'insieme degli enti territoriali della regione interessata, compresa la medesima regione, in coerenza con le modifiche apportate all'articolo 9 che hanno stabilito come unico saldo di equilibrio quello non negativo di competenza tra entrate e spese finali, per cui scompare il riferimento al saldo di cassa finale.

Il conseguimento di intese e di un sistema di comunicazioni al fine di poter effettuare operazioni di indebitamento evidenzia l'esigenza di prevedere una forma di coordinamento dei singoli comportamenti individuali al fine di pervenire all'obiettivo di equilibrio del complesso degli enti. Il ricorso all'indebitamento del singolo ente non deve alterare l'equilibrio dell'intera PA e ciò si consegue solo se un disavanzo determinato da un certo numero di enti risulta compensato dal conseguimento di avanzi da parte degli altri enti costituenti il raggruppamento. Affinché ciò si rende possibile appare necessario la presenza di una forma di coordinamento dell'accesso all'indebitamento.

Il sistema delineato, sembra inoltre riconoscere le specifiche peculiarità dei piccoli enti, per i quali, attese le proprie dimensioni, risulta alquanto problematico reperire risorse per finanziarie investimenti nell'ambito delle proprie entrate correnti.

La nuova formulazione del comma 4, come sostituito dalla lettera b) dell'articolo 2 della legge n. 164 del 2016, prevede che **le operazioni di indebitamento e di investimento non soddisfatte dalle intese regionali sono effettuate sulla base dei patti di solidarietà nazionali**, fermo restando il rispetto del saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali, del complesso degli enti territoriali. Si introduce dunque un meccanismo di compensazione a livello nazionale degli obiettivi finanziari assegnati agli enti territoriali, finalizzati, in particolare, ad incentivare le spese di investimento degli enti locali.

Il comma 5, come modificato dalla lettera c) dell'articolo 2 della legge n. 164 del 2016 nell'affidare ad un DPCM la disciplina dei criteri e delle modalità di attuazione del presente articolo precisa che il suddetto decreto disciplina altresì le modalità attuative del potere sostitutivo dello Stato, in caso di inerzia o ritardo da parte delle regioni e province autonome di Trento e di Bolzano.

Lo schema di decreto è trasmesso alle Camere per l'espressione del parere delle Commissioni parlamentari competenti per i profili di carattere finanziario. I pareri devono essere espressi entro quindici giorni dalla trasmissione. Trascorso tale periodo il decreto può essere comunque adottato.

L'articolo 11 disciplina il **concorso dello Stato al finanziamento dei livelli essenziali e delle funzioni fondamentali nelle fasi avverse del ciclo o al verificarsi di eventi eccezionali**. Il comma 1, come modificato dalla lettera a) dell'articolo 3 della legge n. 164 del 2016, ha demandato alla legge dello Stato, nel rispetto dei principi stabiliti dalla medesima legge n. 243 del 2012, le modalità del concorso statale al finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni e delle funzioni fondamentali inerenti ai diritti civili e sociali, in ragione dell'andamento del ciclo economico o al verificarsi di eventi eccezionali.

Nel testo previgente si prevedeva l'istituzione di un Fondo straordinario nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze, alimentato da quota parte delle risorse derivanti dal ricorso all'indebitamento da parte dello Stato consentito dalla correzione per gli effetti del ciclo economico del saldo del conto consolidato. Il Fondo era finalizzato al concorso dello Stato, nelle fasi avverse del ciclo economico ovvero al verificarsi di eventi eccezionali, al finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni e delle funzioni fondamentali inerenti ai diritti civili e sociali. La dotazione del fondo era determinata nei documenti di programmazione finanziaria e di bilancio, sulla base della stima degli effetti dell'andamento del ciclo economico e tenendo conto della quota di entrate proprie degli enti territoriali, influenzata dall'andamento del ciclo economico.

Resta fermo quanto previsto dall'articolo 9, comma 5 della legge n. 243/2012, ovvero la possibilità per la legge statale di determinare ulteriori obblighi al fine di assicurare il rispetto dei vincoli derivanti dall'Unione europea e dall'articolo 12, comma 1 della medesima legge, ovvero il concorso

degli enti territoriali ad assicurare, secondo modalità stabilite con legge dello Stato, la sostenibilità del debito del complesso delle amministrazioni pubbliche.

Si segnala che il primo comma dell'art. 81 della Costituzione introduce, in relazione al bilancio dello Stato, l'obbligo di equilibrio tra entrate e spese, tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico (costituzionalizzazione per lo Stato della regola dell'equilibrio di bilancio al netto del ciclo). Il secondo comma dispone il divieto di ricorrere all'indebitamento se non per tenere conto del ciclo e al verificarsi di eventi eccezionali.

In proposito, va ricordato che **i livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali (LEP)**, sono quelli che l'articolo 117, lettera m) della Costituzione vuole che vengano garantiti su tutto il territorio nazionale. **Il compito della loro definizione spetta esclusivamente allo Stato ma la loro realizzazione compete oltre che allo stesso Stato ai diversi Enti territoriali, ovvero alle Regioni, alle Province ed ai Comuni.** Allo Stato quindi compete la definizione dei criteri cui attenersi nel definire il livello minimo atteso mentre alla Regione ed agli altri soggetti autonomi compete invece di fornire la prestazione specifica a favore dell'utenza. Nulla impedisce ovviamente a tali ultimi soggetti di ampliare il livello essenziale fornendo prestazioni qualitativamente o quantitativamente superiori. Ciò che è importante è che, a livello nazionale, non vi siano Regioni nelle quali non si raggiunga il necessario livello minimo. A tal fine lo Stato potrebbe anche prevedere degli interventi finanziari perequativi.

Lo spirito della norma in esame è quello di perseguire la finalità di tutela dei LEP nelle fasi avverse del ciclo o per il verificarsi di eventi eccezionali. La stessa giurisprudenza costituzionale giudica necessaria, per assicurare il godimento di diritti costituzionalmente garantiti, la previsione di meccanismi idonei a garantire il finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni e delle funzioni fondamentali inerenti ai diritti civili e sociali in peculiari circostanze e situazioni, quale potrebbe essere una fase di congiuntura economica eccezionalmente negativa (Sentenza n. 10 del 2010).

L'articolo 12 si occupa del **concorso delle regioni, dei comuni, delle province, delle città metropolitane e delle province autonome di Trento e di Bolzano alla sostenibilità del debito pubblico.** Il comma 1, prevede l'obbligo per i citati enti territoriali di concorso alla sostenibilità del debito del complesso delle amministrazioni pubbliche, **secondo modalità definite con legge dello Stato**, nel rispetto dei principi stabiliti dalla presente disposizione. Il comma 2, come modificato dalla lettera b) dell'articolo 4 della legge n. 164 del 2016, demanda alla legge dello Stato la disciplina del **concorso dei medesimi enti alla riduzione del debito del complesso delle amministrazioni pubbliche**, da operare **mediante versamenti al Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato**, tenuto conto dell'andamento del ciclo economico. Si precisa che resta fermo quanto previsto dall'articolo 9, comma 5, ovvero la

possibilità per la legge statale di determinare ulteriori obblighi al fine di assicurare il rispetto dei vincoli derivanti dall'Unione europea.

Per effetto del primo comma dell'articolo 81 della Costituzione e la costituzionalizzazione per lo Stato della regola dell'equilibrio di bilancio al netto del ciclo, **si è attribuito solo allo Stato la facoltà di disavanzo e dell'obbligo di avanzo in connessione con l'andamento del ciclo economico**. Di conseguenza, nelle fasi favorevoli del ciclo economico allo Stato è imposto di conseguire un avanzo per ripagare il debito maturato mentre un tale obbligo non è previsto per gli enti territoriali.

Il meccanismo del contributo del complesso degli enti territoriali al Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato è stato introdotto al fine di consentire allo Stato di conseguire un avanzo anche mediante un contributo proveniente dagli enti territoriali. Il meccanismo funziona analogamente a quello previsto al precedente articolo 11 in caso di ciclo economico avverso anche se in forma speculare. In questo caso, infatti, non sarà lo Stato a prevedere un flusso compensativo a favore degli enti territoriali ma l'inverso. Gli enti territoriali alimenteranno il Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato. Il Fondo è stato istituito dalla legge n. 432 del 1993 ed è operativo dal 1995. Lo scopo del Fondo è quello di ridurre, tramite rimborso o riacquisto, lo *stock* dei titoli di Stato in circolazione. Ad esso sono destinati i proventi delle privatizzazioni, il gettito derivante da entrate straordinarie ed altre eventuali assegnazioni. Le somme depositate nel Fondo, somme su cui la Banca d'Italia corrisponde ogni semestre un tasso d'interesse pari a quello medio dei BOT semestrali, possono essere utilizzate per:

- l'acquisto di titoli di Stato in circolazione (c.d. *buy-back*);
- il rimborso di titoli in scadenza;
- l'acquisto di partecipazioni azionarie detenute da società delle quali il Ministero sia unico azionista, ai fini della loro dismissione.

Le operazioni di *buy-back* possono essere effettuate o tramite incarico, conferito dal Ministro del Tesoro alla Banca d'Italia o ad altri intermediari o tramite asta competitiva.

L'articolo 13, in ottemperanza all'articolo 97, primo comma della Costituzione, definisce il **concetto di equilibrio dei bilanci delle amministrazioni pubbliche non territoriali**. Il comma 1, prevede per le amministrazioni pubbliche non territoriali che adottano la contabilità finanziaria, che **il proprio bilancio si intende in equilibrio quando, sia in fase di previsione che di rendiconto, registrano un saldo non negativo in termini di cassa e di competenza tra le entrate finali e le spese finali**. L'utilizzo dell'avanzo di amministrazione, ai fini della determinazione del saldo, è consentito nella misura di quanto effettivamente realizzato, solo dopo l'approvazione del rendiconto e comunque nel rispetto di eventuali condizioni e limiti previsti dalla legge dello Stato.

Il comma 2 si riferisce alle amministrazioni pubbliche non territoriali che adottano esclusivamente la contabilità economico-patrimoniale e prevede che sia la legge dello Stato a definire i criteri in base ai quali i bilanci di tali enti si considerano in equilibrio.

Il comma 3 attribuisce alla legge dello Stato la possibilità di stabilire ulteriori criteri per assicurare l'equilibrio dei bilanci delle amministrazioni pubbliche non territoriali, anche con riferimento a singole categorie di amministrazioni. Sempre con legge dello Stato possono inoltre essere stabiliti i criteri per il recupero di eventuali disavanzi e le sanzioni conseguenti al mancato rispetto dell'equilibrio.

### *3.2. Pareggio di bilancio e autonomie territoriali nella legge di stabilità per il 2016, nella legge di bilancio 2017 e nella legge di bilancio 2018*

Il nuovo vincolo di fonte costituzionale previsto dalla legge n. 243 del 2012 è stato declinato nella normazione ordinaria dapprima dalla legge di stabilità per il 2016 (commi da 707 a 713 e da 719 a 734) con cui si è espressamente stabilito che dal 2016 gli enti locali e le regioni partecipano al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica assunti dal nostro Paese in sede europea attraverso l'assoggettamento alle regole del pareggio di bilancio e, successivamente dalla legge di stabilità per il 2017 (legge n. 232 del 2016, articolo 1, commi da 463 a 482).

In sintesi, i commi da 463 a 482 nell'introdurre le nuove regole del pareggio di bilancio per gli enti territoriali, sulla base della disciplina dell'equilibrio di bilancio di regioni ed enti locali contenuta nella legge n. 243/2012 di attuazione del principio del pareggio di bilancio, opera alcune significative modifiche, alle regole sul pareggio già introdotte, alcune per il solo 2016, con la legge di stabilità 2016, che vengono pertanto contestualmente soppresse. Sono inoltre disciplinati gli obblighi in capo ai predetti enti al fine del monitoraggio degli adempimenti e un articolato sistema sanzionatorio/premiale da applicare, rispettivamente, in caso di mancato conseguimento del saldo non negativo tra entrate finali e spese finali e in caso di rispetto del saldo a determinate condizioni.

Nel dettaglio, il comma 463 dispone, **a decorrere dall'anno 2017, la cessazione dell'applicazione del conseguimento del pareggio del bilancio per gli enti locali e le regioni ovvero del saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali**, così come disciplinato dai commi da 709 a 712 e da 719 a 734, dell'articolo 1, della legge n. 208 del 2015. Restano invece fermi gli adempimenti degli enti territoriali relativi al monitoraggio e alla certificazione del saldo di cui all'articolo 1, comma 710 della legge n. 208 del 2015, nonché l'applicazione delle sanzioni in caso di mancato conseguimento del saldo 2016. Sono, altresì, fatti salvi gli effetti connessi all'applicazione nell'anno 2016 dei patti di solidarietà di cui ai commi da 728 a 732