

# CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **6/2017**

Giudizio GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA PRINCIPALE

**Presidente GROSSI - Redattore CAROSI**

Udienza Pubblica del **23/11/2016** Decisione del **23/11/2016**

Deposito del **11/01/2017** Pubblicazione in G. U. **18/01/2017**

Norme impugnate: Art. 3 della legge della Regione autonoma Sardegna 11/04/2016, n. 6.

Massime: **39429 39430 39431 39432**

Atti decisi: **ric. 33/2016**

## **Massima n. 39429**

### ***Titolo***

Bilancio e contabilità pubblica - Armonizzazione dei bilanci pubblici - Posizione autonoma e strumentale rispetto al principio dell'equilibrio del bilancio - Conseguente riferibilità dell'osservanza dei principi contabili contenuti nel d.lgs. n. 118 del 2011 anche alla salvaguardia dell'equilibrio del bilancio.

### ***Testo***

Le censure proposte dal Governo avverso l'art. 3 della legge reg. Sardegna n. 6 del 2016 devono essere prese in considerazione sia con riferimento diretto all'art. 81, terzo comma, Cost., sia in relazione alle norme contenute nel d.lgs. n. 118 del 2011, dovendo escludersi che sia incoerente l'accostamento tra il parametro costituzionale evocato e l'art. 3, comma 13, del citato d.lgs. (in relazione al quale sono sviluppate alcune censure). I principi contabili di cui al d.lgs. n. 118 del 2011 sono al centro di un intreccio polidirezionale delle competenze statali e regionali in una sequenza dinamica e mutevole della legislazione afferente ai parametri costituzionali posti a presidio degli interessi finanziari, cosicché il d.lgs. n. 118 del 2011 contiene disposizioni ispirate non soltanto all'armonizzazione dei bilanci pubblici - materia attribuita in via esclusiva allo Stato dall'art. 117, secondo comma, lett. e), Cost. - ma anche ad altri parametri come, nel caso di specie, il principio dell'equilibrio di bilancio di cui all'art. 81 Cost., rispetto al quale l'armonizzazione si colloca contemporaneamente in posizione autonoma e strumentale. (*Precedente citato: sentenza n. 184 del 2016*).

Come già chiarito dalla giurisprudenza costituzionale, esistono alcuni complessi normativi i quali non integrano una vera e propria materia, ma si qualificano a seconda dell'oggetto al quale afferiscono. (*Precedente citato: sentenza n. 303 del 2003*).

## **Atti oggetto del giudizio**

legge della Regione autonoma Sardegna 11/04/2016 n. 6 art. 3

## **Parametri costituzionali**

Costituzione art. 81 co. 3

Costituzione art. 117 co. 2 lett. e)

### **Altri parametri e norme interposte**

decreto legislativo 23/06/2011 n. 118 art. 3 co. 13

#### **Massima n. 39430**

##### ***Titolo***

Bilancio e contabilità pubblica - Armonizzazione dei bilanci pubblici - Principi contabili contenuti nel d.lgs. n. 118 del 2011 - Disciplina del disavanzo tecnico da riaccertamento straordinario dei residui - Tassativa eccezione al principio dell'equilibrio dei bilanci - Conseguente necessità di interpretazione restrittiva  
c o s t i t u z i o n a l m e n t e o r i e n t a t a .

##### ***Testo***

Affinché non mini l'equilibrio dei bilanci, sia in prospettiva annuale che pluriennale, e non divenga veicolo per un indebito allargamento della spesa di enti locali già gravati dal ripiano pluriennale di disavanzi di amministrazione pregressi, la disciplina del disavanzo tecnico contenuta nel comma 13 dell'art. 3 del d.lgs. n. 118 del 2011 va interpretata in modo costituzionalmente orientato al rispetto dell'art. 81 Cost., intendendo il disavanzo tecnico non già come un mero raffronto numerico tra componenti contabili, bensì come un documento analiticamente corredato dall'elenco delle singole poste interessate, dalle relative ragioni giuridiche e dalla scadenza delle singole obbligazioni. Per il periodo intercorrente tra l'esercizio di applicazione in bilancio e quello di copertura, il disavanzo tecnico è infatti un vero e proprio disavanzo, che - senza una corretta, nominativa ed analitica individuazione dei creditori e dei debitori coinvolti nel calcolo delle operazioni finalizzate all'ammissibilità del disavanzo stesso e senza un'appropriata determinazione del fondo pluriennale vincolato - risulta non conforme a Costituzione. In quanto tassativa eccezione al principio generale dell'equilibrio del bilancio, la disciplina del disavanzo tecnico è comunque di stretta interpretazione e applicazione, dovendo essere circoscritta alla sola irripetibile ipotesi normativa del riaccertamento straordinario dei residui al 1° gennaio 2015 nell'ambito della prima applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata, in ragione delle particolari contingenze che hanno caratterizzato la situazione di alcuni enti territoriali. (*Precedente citato: sentenza n. 279 del 2016*).

Per i principi contabili vale la regola dell'interpretazione conforme a Costituzione, secondo la quale, in presenza di ambiguità o anfibologie del relativo contenuto, occorre dar loro il significato compatibile con i parametri costituzionali. (*Precedente citato: sentenza n. 279 del 2016*).

### **Parametri costituzionali**

Costituzione art. 81 co. 3

### **Altri parametri e norme interposte**

decreto legislativo 23/06/2011 n. 118 art. 3 co. 13

#### **Massima n. 39431**

##### ***Titolo***

Bilancio e contabilità pubblica - Norme della Regione autonoma Sardegna - Bilancio di previsione per

l'anno 2016 e bilancio pluriennale per gli anni 2016-2018 - Indicazione della differenza negativa tra entrate e spese della Regione per l'anno 2016 (pari ad euro 31.553.438,75 in termini di competenza) come disavanzo tecnico da coprirsi nei bilanci degli esercizi successivi - Erronea applicazione dell'istituto contabile - Contrasto con i principi di armonizzazione contenuti nel d.lgs. n. 118 del 2011 e diretta violazione del principio dell'equilibrio del bilancio - Illegittimità costituzionale.

### **Testo**

È dichiarato costituzionalmente illegittimo - per violazione dell'art. 3, comma 13, del d.lgs. n. 118 del 2011 e dell'art. 81, terzo comma, Cost. - l'art. 3 della legge reg. Sardegna n. 6 del 2016, secondo cui la differenza negativa tra entrate e spese della Regione per l'anno 2016, pari ad euro 31.553.438,75 in termini di competenza, costituisce disavanzo tecnico da coprirsi nei bilanci degli esercizi successivi. La norma impugnata dal Governo utilizza distortamente il principio contabile di cui al citato art. 3, comma 13 (interpretato in senso costituzionalmente orientato), giacché ignora l'assenza dei presupposti normativi per l'applicazione del disavanzo tecnico (dimostrazione della eccedenza dei residui reimputati - corredati dalla prova di esistenza del credito e della scadenza - rispetto alla somma dei residui passivi e del fondo pluriennale vincolato). Lungi dal costituire un mero vizio formale dell'esposizione contabile, tale erronea applicazione risulta strumentale ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri del bilancio regionale presidiati dall'art. 81, terzo comma, Cost., in quanto la Regione rinvia ad imprecisati esercizi successivi la copertura dello stesso disavanzo, facendo generico riferimento a residui "eccedenti" e senza individuare gli estremi dei pretesi crediti e delle relative ragioni giuridiche e temporali in grado di giustificare l'impiego diacronico. Indipendentemente dalla violazione della norma interposta, l'art. 81, terzo comma, Cost., risulta violato anche direttamente, poiché la norma regionale censurata ha consentito di impegnare le spese in misura superiore al complesso delle entrate relative all'esercizio 2016, e dunque di autorizzare (non solo nel bilancio annuale, ma anche in quello pluriennale) spese in assenza della prescritta copertura finanziaria, non tenendo conto che le operazioni di copertura non possono essere mai disgiunte dai profili giuridici delle componenti attive e passive (esatta individuazione non solo dei flussi finanziari ma anche dei crediti e dei debiti coinvolti nel necessario bilanciamento economico-finanziario) che sono alla base della sua verifica.

La copertura di spese mediante crediti futuri lede il principio sancito (già dal comma quarto e ora) dal comma terzo dell'art. 81 Cost., il quale richiede la contestualità tanto dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa quanto di quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime. Un sistema di copertura mediante crediti non ancora venuti a scadenza contraddice peraltro la stessa definizione di "accertamento dell'entrata", poiché è tale quella che si prevede di aver diritto di percepire nell'esercizio finanziario di riferimento e non in un esercizio futuro. (*Precedenti citati: sentenza n. 213 del 2008; sentenza n. 384 del 1991, secondo cui l'obbligo di copertura deve essere osservato con puntualità rigorosa nei confronti delle spese che incidono su un esercizio in corso e deve valutarsi il tendenziale equilibrio tra entrate ed uscite nel lungo periodo, valutando gli oneri già gravanti sugli esercizi futuri*).

La forza espansiva dell'art. 81, (già quarto e ora) terzo comma, Cost. nei riguardi delle fonti di spesa di carattere pluriennale, aventi componenti variabili e complesse, costituisce una clausola generale in grado di colpire tutti gli enunciati normativi di carattere finanziario con essa collidenti. (*Precedenti citati: sentenze n. 279 del 2016 e n. 70 del 2012*).

Ferma restando la discrezionalità del legislatore nello scegliere i criteri e le modalità per porre riparo a situazioni di emergenza finanziaria come quelle afferenti ai disavanzi sommersi, non può non essere sottolineata la problematicità di soluzioni normative che prescrivono il riassorbimento dei disavanzi in archi temporali lunghi e differenziati, ben oltre il ciclo di bilancio ordinario, con possibili ricadute negative anche in termini di equità intergenerazionale. (*Precedente citato: sentenza n. 107 del 2016*).

## **Atti oggetto del giudizio**

legge della Regione autonoma Sardegna 11/04/2016 n. 6 art. 3

## **Parametri costituzionali**

Costituzione art. 81 co. 3

## **Altri parametri e norme interposte**

decreto legislativo 23/06/2011 n. 118 art. 3 co. 13

## **Massima n. 39432**

### ***Titolo***

Bilancio e contabilità pubblica - Norme della Regione autonoma Sardegna - Bilancio di previsione per l'anno 2016 e bilancio pluriennale per gli anni 2016-2018 - Inscindibile connessione della loro struttura con l'illegittima indicazione di un disavanzo tecnico da coprirsi nei bilanci degli esercizi successivi - Illegittimità costituzionale in via consequenziale, nei sensi di cui in motivazione e nelle parti indicate - Necessità che il legislatore regionale assuma appropriati provvedimenti di riequilibrio dei bilanci annuale e pluriennale.

### ***Testo***

È dichiarata costituzionalmente illegittima - in via consequenziale (in applicazione dell'art. 27 della legge n. 87 del 1953) - la legge reg. Sardegna n. 6 del 2016, nei sensi di cui in motivazione, ossia nelle parti in cui applica al bilancio 2016 l'istituto del disavanzo tecnico; consente di impegnare somme eccedenti per euro 31.553.438,75 rispetto alle risorse effettivamente disponibili; non prevede l'individuazione specifica ed analitica dei crediti e delle relative scadenze che dovrebbero compensare tali operazioni. L'inscindibile connessione esistente tra la fattispecie normativa di cui all'art. 3 della legge regionale n. 6 del 2016 e la struttura dei bilanci annuale e pluriennale, comporta che la già dichiarata invalidità della prima si trasmette alla seconda, nelle parti indicate. In base al principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio, la Regione autonoma Sardegna dovrà assumere appropriati provvedimenti di carattere finanziario, in ordine alla cui concreta configurazione la perdurante discrezionalità del legislatore regionale sarà limitata dalla priorità dell'impiego delle risorse disponibili per il riequilibrio del bilancio 2016 e del successivo biennio, nei termini precedentemente individuati. (*Precedenti citati: sentenze n. 279 del 2016, n. 266 del 2013 e n. 250 del 2013, sul riflesso invalidante di singole poste sull'intero bilancio*).

Il principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche. (*Precedente citato: sentenza n. 250 del 2013*).

## **Atti oggetto del giudizio**

legge della Regione autonoma Sardegna 11/04/2016 n. 6

## **Altri parametri e norme interposte**

legge 11/03/1953 n. 87 art. 27

## **Pronuncia**

# SENTENZA N. 6

ANNO 2017

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Paolo GROSSI; Giudici : Giorgio LATTANZI, Aldo CAROSI, Marta CARTABIA, Mario Rosario MORELLI, Giancarlo CORAGGIO, Giuliano AMATO, Silvana SCIARRA, Daria de PRETIS, Nicolò ZANON, Franco MODUGNO, Augusto Antonio BARBERA, Giulio PROSPERETTI,

ha pronunciato la seguente

## SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 3 della legge della Regione autonoma Sardegna 11 aprile 2016, n. 6 (Bilancio di previsione per l'anno 2016 e bilancio pluriennale per gli anni 2016-2018), promosso dal Presidente del Consiglio dei ministri con ricorso notificato il 13-16 giugno 2016, depositato in cancelleria il 21 giugno 2016 ed iscritto al n. 33 del registro ricorsi 2016.

Udito nell'udienza pubblica del 23 novembre 2016 il Giudice relatore Aldo Carosi;

udito l'avvocato dello Stato Gianni De Bellis per il Presidente del Consiglio dei ministri.

### *Ritenuto in fatto*

1.- Con ricorso, notificato il 13 -16 giugno 2016 e depositato il 21 giugno 2016, iscritto al reg. ric. n. 33 del 2016 il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, ha promosso questioni di legittimità costituzionale dell'art. 3 della legge della Regione autonoma Sardegna 11 aprile 2016, n. 6 (Bilancio di previsione per l'anno 2016 e bilancio pluriennale per gli anni

2016-2018), in riferimento all'art. 81, terzo comma, della Costituzione in relazione all'art. 3, comma 13, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 (Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42).

Il ricorrente sostiene che l'art. 3 della citata legge regionale sia costituzionalmente illegittimo per contrasto con l'art. 81, terzo comma, Cost.

La norma censurata disporrebbe che la differenza tra il totale delle entrate ed il totale delle spese di competenza dell'esercizio 2016 costituisca un «disavanzo tecnico da riaccertamento straordinario» e la Regione, in applicazione dell'art. 3, comma 13, del d.lgs. n. 118 del 2011, rinvii la copertura di detto disavanzo «nei bilanci degli esercizi successivi con i residui attivi reimputati a tali esercizi eccedenti rispetto alla somma dei residui passivi reimputati e del fondo pluriennale vincolato di entrata».

Secondo l'Avvocatura generale dello Stato la norma impugnata, pur rispettando formalmente il disposto dell'art. 3, comma 13, del d.lgs. n. 118 del 2011, ometterebbe tuttavia di darvi concretamente attuazione, in quanto la copertura avrebbe dovuto essere disposta all'interno della stessa legge regionale, che ha ad oggetto appunto «Bilancio di previsione per l'anno 2016 e bilancio pluriennale per gli anni 2016-2018».

In tal modo, la disposizione censurata si porrebbe in contrasto con l'art. 81, terzo comma, Cost., in base al quale ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri provvede ai mezzi per farvi fronte.

2.– La Regione autonoma Sardegna non si è costituita.

#### *Considerato in diritto*

1.– Con il ricorso indicato in epigrafe il Presidente del Consiglio dei ministri ha impugnato l'art. 3 della legge della Regione autonoma Sardegna 11 aprile 2016, n. 6 (Bilancio di previsione per l'anno 2016 e bilancio pluriennale per gli anni 2016-2018), in riferimento all'art. 81, terzo comma, della Costituzione ed in relazione all'art. 3, comma 13, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 (Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42).

La norma impugnata stabilisce che: «1. È approvato in euro 8.884.339.515,84 in termini di competenza e in euro 8.515.821.189,22 in termini di cassa, dal 1° gennaio al 31 dicembre, il totale della spesa della Regione per l'anno 2016. La differenza tra il totale dell'entrata di cui all'articolo 2, comma 6, e il totale della spesa, pari a euro - 31.553.438,75, costituisce, ai sensi dell'articolo 3, comma 13, del decreto legislativo n. 118 del 2001, e successive modifiche ed integrazioni, disavanzo tecnico da coprirsi, nei bilanci degli esercizi successivi con i residui attivi reimputati a tali esercizi eccedenti rispetto alla somma dei residui passivi reimputati e del fondo pluriennale vincolato di entrata. 2. Sono autorizzati gli impegni e le liquidazioni delle spese, per l'anno 2016, 2017 e 2018, dal 1° gennaio al 31 dicembre di ciascun anno, secondo lo stato di previsione della spesa annesso alla presente legge entro il limite di stanziamento di competenza e per l'anno 2016 sono autorizzati i pagamenti nei limiti degli stanziamenti di cassa».

L'articolo 2, comma 6, richiamato nel contesto normativo appena menzionato dispone che «È approvato in euro 8.852.786.077,09 in termini di competenza e in euro 8.515.821.189,22 in termini di cassa, dal 1° gennaio al 31 dicembre, il totale dell'entrata della Regione per l'anno 2016».

Dal combinato delle due disposizioni si evince che il bilancio della Regione è stato approvato con una differenza tra entrate e spese di competenza di euro 31.553.438,75, pari al preteso disavanzo tecnico da riaccertamento straordinario.

Secondo il Presidente del Consiglio sarebbe stato applicato in modo non corretto il principio contabile contenuto nell'art. 3, comma 13, del d.lgs. n. 118 del 2011 e tale pratica avrebbe comportato l'utilizzazione dell'istituto del disavanzo tecnico in senso elusivo del precetto costituzionale di copertura della spesa di cui all'evocato art. 81 Cost.

L'art. 3, comma 13, del d.lgs. n. 118 del 2011 dispone che «nel caso in cui a seguito del riaccertamento straordinario di cui al comma 7, i residui passivi reimputati ad un esercizio sono di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui attivi reimputati al medesimo esercizio, tale differenza può essere finanziata con le risorse dell'esercizio o costituire un disavanzo tecnico da coprirsi, nei bilanci degli esercizi successivi con i residui attivi reimputati a tali esercizi eccedenti rispetto alla somma dei residui passivi reimputati e del fondo pluriennale vincolato di entrata. Gli esercizi per i quali si è determinato il disavanzo tecnico possono essere approvati in disavanzo di competenza, per un importo non superiore al disavanzo tecnico».

Secondo l'Avvocatura generale dello Stato la norma impugnata, pur rispettando formalmente il disposto del comma 13 dell'art. 3 del d.lgs. n. 118 del 2011, ometterebbe tuttavia di darvi concretamente attuazione, in quanto la copertura avrebbe dovuto essere disposta all'interno della stessa legge regionale, che ha ad oggetto appunto «Bilancio di previsione per l'anno 2016 e bilancio pluriennale per gli anni 2016-2018».

La disposizione impugnata si porrebbe comunque in diretto contrasto con l'art. 81, terzo comma, Cost., in base al quale ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri provvede ai mezzi per farvi fronte.

2.– Sebbene il Presidente del Consiglio dei ministri abbia invocato come parametro costituzionale solo l'art. 81, terzo comma, Cost., pur avendo sviluppato alcune censure anche in relazione ai principi contabili contenuti nell'art. 13 del d.lgs. n. 118 del 2011, tali censure sono ammissibili.

Il d.lgs. n. 118 del 2011 è stato emanato ai fini dell'armonizzazione dei bilanci pubblici, materia attribuita in via esclusiva allo Stato dall'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., per cui un esame meramente formale di tali censure condurrebbe ad una loro intrinseca incoerenza in relazione all'accostamento tra parametro costituzionale e norma interposta. L'aporia è solo apparente: questa Corte, infatti, ha chiarito che esistono alcuni complessi normativi i quali «non integrano una vera e propria materia, ma si qualificano a seconda dell'oggetto al quale afferiscono» (sentenza n. 303 del 2003). Per quel che riguarda il particolare ambito dell'armonizzazione dei bilanci pubblici, i principi contabili di cui al d.lgs. n. 118 del 2011 sono al centro di un «intreccio polidirezionale delle competenze statali e regionali in una sequenza dinamica e mutevole della legislazione» (sentenza n. 184 del 2016) afferente ai parametri costituzionali posti a presidio degli interessi finanziari, cosicché il d.lgs. n. 118 del 2011 non contiene disposizioni ispirate soltanto all'armonizzazione dei bilanci. Dette disposizioni riguardano anche altri parametri quali, nel caso di specie, il principio dell'equilibrio di bilancio di cui all'art. 81 Cost.

Dunque, l'armonizzazione si colloca contemporaneamente in posizione autonoma e strumentale rispetto al principio dell'equilibrio del bilancio ex art. 81 Cost. Ciò comporta che le censure mosse dal Presidente del Consiglio dei ministri debbano essere prese in considerazione sia con riferimento diretto all'art. 81, terzo comma, Cost., sia in relazione alle norme contenute nel d.lgs. n. 118 del 2011.

3.– Venendo al merito, è opportuno individuare preliminarmente il thema decidendum e la ratio della disciplina del cosiddetto “disavanzo tecnico”.

Quanto al primo, le questioni sollevate dal Presidente del Consiglio dei ministri afferiscono alla legittimità costituzionale della richiamata previsione in disavanzo del bilancio 2016 senza una correlata successiva copertura all'interno della stessa legge regionale cui appartiene la norma impugnata.

Quanto al cosiddetto “disavanzo tecnico”, l'esame della relativa disciplina e la definizione della natura dell'istituto devono essere previamente inquadrati nell'ambito della riforma della contabilità degli enti

territoriali contenuta nel d.lgs. n. 118 del 2011 e successive modifiche ed integrazioni. Quest'ultimo, com'è noto, è finalizzato all'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi.

Ai fini della presente decisione, nel vastissimo ed articolato ordito normativo contenuto nel richiamato d.lgs. n. 118 del 2011, occorre concentrare l'attenzione sul principio della "competenza finanziaria potenziata", sull'istituto del "fondo pluriennale vincolato" e sull'impatto di tali innovazioni sulle tecniche di copertura della spesa. È in tale prospettiva, infatti, che va inquadrato il contestato disavanzo tecnico, applicato dalla Regione autonoma Sardegna.

I caratteri fondamentali della competenza finanziaria potenziata possono essere così sintetizzati: a) rilevanza contabile e giuridica della dimensione temporale delle obbligazioni attive e passive inerenti ai singoli esercizi finanziari; b) natura autorizzatoria, non solo del bilancio annuale ma anche di quello triennale, i quali sono stati riuniti in un unico documento; c) obbligo della copertura finanziaria a prescindere dall'esercizio di imputazione della spesa; d) imputazione dell'accertamento e dell'impegno alle scritture di un esercizio sulla base della scadenza della relativa obbligazione e della sua esigibilità; e) residui attivi e passivi costituiti solo da obbligazioni giuridicamente perfezionate ed esigibili.

Dalla scelta del legislatore di applicare il principio della competenza finanziaria potenziata deriva la necessità di istituire il fondo pluriennale vincolato, il quale serve a garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l'acquisizione delle risorse ed il loro impiego. Detto fondo è costituito da risorse accertate, destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ed esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata (Allegato 4/1, punto 9.8, del d.lgs. n. 118 del 2011).

Nell'ambito del percorso giuridico-contabile delineato dalla riforma si è avvertita l'esigenza di porre in evidenza, e di eliminare, il disavanzo sommerso che tradizionalmente si annidava nella gestione dei residui e nella loro applicazione al risultato di amministrazione. Conseguentemente sono state fissate nuove regole per le amministrazioni territoriali interessate all'emersione e alla rimozione del fenomeno.

In tale contesto è stata introdotta la procedura di riaccertamento straordinario dei residui, prevista dall'art. 3, comma 7, del d.lgs. n. 118 del 2011, la quale è finalizzata a verificare il complesso dei residui attivi e passivi al 1° gennaio 2015, in modo da rendere veritiere le risultanze delle passate gestioni ed iscriverle in bilancio coerentemente con il principio della competenza finanziaria potenziata.

Secondo la richiamata disposizione, il riaccertamento straordinario dei residui deve essere effettuato, con riferimento al 1° gennaio 2015, in un'unica soluzione, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, individuando i residui non sorretti da alcuna obbligazione giuridica, destinati ad essere definitivamente cancellati, e quelli corrispondenti ad obbligazioni perfezionate, ripartiti secondo l'esercizio di scadenza dell'obbligazione.

Alla luce di quanto premesso circa la competenza finanziaria potenziata, il fondo pluriennale vincolato ed il riaccertamento straordinario dei residui, la logica del nuovo sistema, introdotto dal d.lgs. n. 118 del 2011, è quella di dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese.

Attraverso una necessaria sintesi e semplificazione delle criticità che caratterizzano la regolazione e la gestione finanziaria, può dirsi che le minacce più sensibili all'equilibrio dei bilanci pubblici, ed in particolare a quello dei bilanci degli enti territoriali, vengono dalle problematiche giuridiche, estimatorie ed organizzative afferenti ai crediti e ai debiti, nonché dalla sovrastima – in sede previsionale – dei flussi finanziari di entrata.

I due fenomeni sono strettamente collegati poiché, se i crediti vengono sovrastimati e le entrate non vengono puntualmente accertate e riscosse, si crea uno sbilanciamento dei flussi finanziari con conseguente

necessario ricorso alle anticipazioni di cassa e con produzione – in prospettiva pluriennale – di rilevanti disavanzi di amministrazione.

A ben vedere, i richiamati fenomeni di sovrastima e di mancata riscossione delle entrate appartengono alla categoria delle gravi patologie finanziario-contabili alle quali il riaccertamento straordinario di cui all'art. 3, comma 7, del d.lgs. n. 118 del 2011 cerca di porre rimedio. Ma l'interazione di tale norma con la competenza finanziaria potenziata ha generato la soluzione – che dovrebbe essere assolutamente transitoria – di dare evidenza giuridica alla diacronia tra riscossioni e pagamenti, quando la scadenza dei crediti risulta successiva a quella delle obbligazioni passive e l'incognita della solvibilità dei debitori incide in modo rilevante sull'equilibrio dei flussi finanziari nel corso di un solo esercizio.

Tale soluzione consiste nel consentire il disavanzo tecnico per il periodo intercorrente tra l'esercizio interessato alla diacronia e quelli successivi in cui la sua copertura diviene, al contrario, indefettibile.

Dall'interdipendenza dei citati istituti innovativi nasce la problematica del contestato disavanzo tecnico e della pretesa sua distorta utilizzazione da parte della Regione autonoma Sardegna.

Ai fini della presente decisione, le questioni all'esame possono essere dunque riassunte secondo il seguente ordine logico: a) se la complessa trama normativa disegnata in materia dal d.lgs. n. 118 del 2011 sia essa stessa – con riguardo all'istituto del disavanzo tecnico – conforme all'art. 81, terzo comma, Cost.; b) se la Regione si sia effettivamente discostata dalla norma interposta invocata; c) se l'eventuale scostamento abbia comportato una lesione del richiamato art. 81, terzo comma, Cost.

4.– Tanto premesso, le questioni sollevate dal Presidente del Consiglio dei ministri, in riferimento all'art. 81, terzo comma, Cost. ed in relazione all'art. 3, comma 13, del d.lgs. n. 118 del 2011, sono fondate nei termini di seguito precisati.

4.1.– Quanto alla questione sub a), inerente alla conformità della disciplina del disavanzo tecnico all'art. 81, terzo comma, Cost., essa può essere risolta in senso positivo solo attraverso una stretta interpretazione della norma interposta invocata dal Presidente del Consiglio dei ministri.

La regola contenuta nel comma 13 dell'art. 3 del d.lgs. n. 118 del 2011 – secondo cui «Nel caso in cui a seguito del riaccertamento straordinario [...] i residui passivi reimputati ad un esercizio sono di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui attivi reimputati al medesimo esercizio, tale differenza può essere finanziata con le risorse dell'esercizio o costituire un disavanzo tecnico da coprirsi, nei bilanci degli esercizi successivi con i residui attivi reimputati a tali esercizi eccedenti rispetto alla somma dei residui passivi reimputati e del fondo pluriennale vincolato di entrata» – va intesa non come un mero raffronto numerico tra componenti contabili, bensì come un documento analiticamente corredato dall'elenco delle singole poste interessate, dalle relative ragioni giuridiche e dalla scadenza delle singole obbligazioni. In particolare, l'applicazione del disavanzo tecnico deve essere intesa come una facoltà comportante un vero e proprio risultato economico-finanziario di carattere negativo, sia pure circoscritto al periodo delimitato dalle scadenze delle obbligazioni diacronicamente coinvolte. Un mero richiamo all'istituto del disavanzo tecnico ed una previsione di spesa sbilanciata in eccesso rispetto alle risorse disponibili – elementi caratterizzanti la norma impugnata – prendono le mosse da un'interpretazione dell'art. 3, comma 13, del d.lgs. n. 118 del 2011 non conforme all'art. 81, terzo comma, Cost.

In altre parole, il disavanzo tecnico, per il periodo intercorrente tra l'esercizio di applicazione in bilancio e quello di copertura, è un vero e proprio disavanzo e – senza una corretta, nominativa ed analitica individuazione dei creditori e dei debitori coinvolti nel calcolo delle operazioni finalizzate all'ammissibilità del disavanzo stesso e senza un'appropriata determinazione del fondo pluriennale vincolato – risulta non conforme a Costituzione perché mina l'equilibrio del bilancio, sia in prospettiva annuale che pluriennale.

La norma sul disavanzo tecnico deve essere pertanto interpretata in modo costituzionalmente orientato, dal momento che «per i principi contabili vale la regola dell'interpretazione conforme a Costituzione, secondo la quale, in presenza di ambiguità o anfibologie del relativo contenuto, occorre dar loro il significato compatibile con i parametri costituzionali» (sentenza n. 279 del 2016). Ove fosse possibile solo l'ipotesi ermeneutica estensiva della regola adottata dalla Regione autonoma Sardegna, ciò determinerebbe l'illegittimità costituzionale dello stesso principio contabile, dal momento che, così interpretato, esso diventerebbe un veicolo per un indebito allargamento – in contrasto con l'art. 81 Cost. – della spesa di enti già gravati dal ripiano pluriennale di disavanzi di amministrazione pregressi (in tal senso, sentenza n. 279 del 2016). In quanto eccezione al principio generale dell'equilibrio del bilancio, la disciplina del disavanzo tecnico è comunque di stretta interpretazione e deve essere circoscritta alla sola irripetibile ipotesi normativa del riaccertamento straordinario dei residui nell'ambito della prima applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata, in ragione delle particolari contingenze che hanno caratterizzato la situazione di alcuni enti territoriali.

4.2.– Per quel che concerne l'erronea applicazione dell'art. 3, comma 13, del d.lgs. n. 118 del 2011 da parte della Regione autonoma Sardegna, essa non costituisce un mero vizio formale dell'esposizione contabile, ma risulta strumentale ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri del bilancio regionale presidiati dall'art. 81, terzo comma, Cost. Infatti la Regione, dopo aver ignorato l'assenza dei presupposti normativi (dimostrazione della eccedenza dei residui reimputati – corredati dalla prova di esistenza del credito e della scadenza – rispetto alla somma dei residui passivi e del fondo pluriennale vincolato) per l'applicazione del disavanzo tecnico, ha rinviato ad imprecisati esercizi successivi la copertura dello stesso, facendo riferimento – con generica espressione – a residui «eccedenti». Ciò, tra l'altro, senza individuare gli estremi dei pretesi crediti e delle relative ragioni giuridiche e temporali in grado di giustificare l'impiego diacronico.

In una precedente fattispecie di copertura con rinvio ad esercizi futuri, questa Corte – sempre con riguardo alla Regione autonoma Sardegna – ha affermato che «l'obbligo di copertura deve essere osservato con puntualità rigorosa nei confronti delle spese che incidono su un esercizio in corso e deve valutarsi il tendenziale equilibrio tra entrate ed uscite nel lungo periodo, valutando gli oneri già gravanti sugli esercizi futuri (sentenza n. 384 del 1991). [...] È per questo che l'art. 81, quarto [ora terzo] comma, della Costituzione, pone il principio fondamentale della copertura delle spese, richiedendo la contestualità tanto dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa quanto di quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime. In questo quadro è evidente che la copertura di spese mediante crediti futuri, lede il suddetto principio costituzionale [...]. Un siffatto sistema di copertura mediante crediti non ancora venuti a scadenza contraddice peraltro la stessa definizione di “accertamento dell'entrata”, poiché è tale quella che si prevede di aver diritto di percepire nell'esercizio finanziario di riferimento e non in un esercizio futuro» (sentenza n. 213 del 2008).

4.3.– Infine, la norma impugnata risulta costituzionalmente illegittima anche in riferimento diretto all'art. 81, terzo comma, Cost., indipendentemente dalla violazione della norma interposta precedentemente esaminata. La violazione consiste nell'aver consentito di impegnare le spese in misura superiore al complesso delle entrate relative all'esercizio 2016. In proposito, questa Corte ha già affermato che «la “forza espansiva dell'art. 81, quarto [ora terzo] comma, Cost. nei riguardi delle fonti di spesa di carattere pluriennale, aventi componenti variabili e complesse” [...] costituisce una clausola generale in grado di colpire tutti gli enunciati normativi di carattere finanziario con essa collidenti» (sentenza n. 279 del 2016; nello stesso senso, in precedenza, sentenza n. 70 del 2012).

Nella fattispecie, la manovra di bilancio della legge regionale impugnata ha consentito l'autorizzazione, non solo nel bilancio annuale, ma anche in quello pluriennale, di spese in assenza della prescritta copertura finanziaria, non tenendo conto che le operazioni di copertura non possono essere mai disgiunte dai profili

giuridici delle componenti attive e passive (esatta individuazione non solo dei flussi finanziari ma anche dei crediti e dei debiti coinvolti nel necessario bilanciamento economico-finanziario) che sono alla base della sua verifica.

5.– In definitiva, occorre ribadire che l'istituto del disavanzo tecnico costituisce una tassativa eccezione alla regola del pareggio di bilancio ed, in quanto tale, risulta di strettissima interpretazione ed applicazione.

Tale istituto si collega inscindibilmente ed indefettibilmente alla pregressa diacronia, per lo più patologica, delle transazioni finanziarie in rapporto alla tempistica del pagamento dei debiti e della riscossione dei crediti. Infatti, la fisiologia del rapporto tra transazioni attive e passive di un ente territoriale è nel senso di una sostanziale compensazione delle relative diacronie nel corso di un intero anno finanziario: è vero che può «esistere, come è ovvio, una discrasia [...] tra l'esercizio in cui matura giuridicamente l'esigibilità del credito, rilevante ai fini dell'accertamento, e l'esercizio in cui si incassa, in tutto o in parte, il relativo importo» (sentenza n. 213 del 2008), ma è altresì vero che tale fenomeno riguarda sia la gestione delle spese che delle entrate, di tal che i due dialettici fenomeni tendono a compensarsi. Al contrario, uno sbilanciamento così grave da legittimare la chiusura in passivo del primo bilancio di previsione successivo al riaccertamento straordinario è quasi sempre eziologicamente collegato all'incapacità mostrata in passato dall'ente territoriale nella riscossione delle proprie entrate.

Avere riguardo a tale fenomeno patologico e consentire questa ulteriore facoltà di disavanzo – oltre a quelle decennali (art. 9, comma 5, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, recante «Disposizioni urgenti in materia di enti territoriali. Disposizioni per garantire la continuità dei dispositivi di sicurezza e di controllo del territorio. Razionalizzazione delle spese del Servizio sanitario nazionale nonché norme in materia di rifiuti e di emissioni industriali») e trentennali (art. 3, comma 16, del d.lgs. n. 118 del 2011), nonché alle anticipazioni di liquidità per debiti inevasi (da restituire anch'esse in un trentennio: artt. 2 e 3 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, recante «Disposizioni urgenti per il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione, per il riequilibrio finanziario degli enti territoriali, nonché in materia di versamento di tributi degli enti locali») – costituisce certamente una dimostrazione di fiducia del legislatore statale nei confronti degli enti territoriali; dimostrazione di fiducia sicuramente corredata dall'aspettativa che la sua utilizzazione sia una tantum e non ingeneri la convinzione, negli stessi enti destinatari, che possano ripetersi e perpetuarsi le disfunzioni amministrative nella riscossione delle entrate e nella copertura delle spese, magari confidando in nuovi eccezionali provvedimenti legislativi di dilazione delle passività.

Ferma restando la discrezionalità del legislatore nello scegliere i criteri e le modalità per porre riparo a situazioni di emergenza finanziaria come quelle afferenti ai disavanzi sommersi, non può non essere sottolineata la problematicità di soluzioni normative, mutevoli e variegate come quelle precedentemente descritte, le quali prescrivono il riassorbimento dei disavanzi in archi temporali lunghi e differenziati, ben oltre il ciclo di bilancio ordinario, con possibili ricadute negative anche in termini di equità intergenerazionale (in senso conforme, sentenza n. 107 del 2016).

6.– In considerazione dell'inscindibile connessione esistente tra la norma impugnata e la struttura dei bilanci annuale e pluriennale, l'illegittimità costituzionale dell'art. 3 deve estendersi in via consequenziale all'intera legge reg. Sardegna n. 6 del 2016, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale), nelle parti in cui: applica al bilancio 2016 l'istituto del disavanzo tecnico; consente di impegnare somme eccedenti per euro 31.553.438,75 rispetto alle risorse effettivamente disponibili; non prevede l'individuazione specifica ed analitica dei crediti e delle relative scadenze che dovrebbero compensare tali operazioni (in senso conforme, sul riflesso invalidante di singole poste nei confronti dell'intero bilancio, sentenze n. 279 del 2016, n. 266 e n. 250 del 2013).

In base al principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio, il quale «consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche» (sentenza n. 250 del 2013), la Regione autonoma Sardegna dovrà assumere appropriati provvedimenti di carattere finanziario, in ordine alla cui concreta configurazione la perdurante

discrezionalità del legislatore regionale sarà limitata dalla priorità dell'impiego delle risorse disponibili per il riequilibrio del bilancio 2016 e del successivo biennio, nei termini precedentemente individuati (in senso conforme, sentenze nn. 266 e 250 del 2013).

PER QUESTI MOTIVI

## LA CORTE COSTITUZIONALE

1) dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 3 della legge della Regione autonoma Sardegna 11 aprile 2016, n. 6 (Bilancio di previsione per l'anno 2016 e bilancio pluriennale per gli anni 2016-2018);

2) dichiara, in via consequenziale, in applicazione dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale), l'illegittimità costituzionale della legge reg. Sardegna n. 6 del 2016 nei sensi di cui in motivazione.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 23 novembre 2016.

F.to:

Paolo GROSSI, Presidente

Aldo CAROSI, Redattore

Roberto MILANA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria l'11 gennaio 2017.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Roberto MILANA

---

*Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).*

*Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.*