

Lucia Cavallini Cadeddu\*

## **Sviluppi dell'ordinamento contabile della Regione Sardegna**

(aprile 2008)

*Sommario:* – 1. I principi costituzionali e statutari sottostanti alla disciplina contabile della Sardegna – 2. La competenza legislativa contabile e il coordinamento della finanza pubblica. - 3. La normativa contabile regionale.

### *1. I principi costituzionali e statutari sottostanti alla disciplina contabile della Sardegna*

Le recenti modifiche dell'ordinamento contabile della Regione Sardegna inducono ad una riflessione sui tratti fondamentali che lo stesso presenta anche a seguito del rinnovato assetto istituzionale. Nella prolungata fase di transizione della riforma costituzionale e nell'attesa della revisione dello statuto, la Regione, attivandosi nel riformulare la propria legge generale di contabilità nel 2006, percorre un terreno assai incerto. Alla indeterminatezza e provvisorietà dei contenuti dello statuto speciale si somma l'assenza o la scarsa qualità di indicazioni legislative statali. Infatti, al di là di interventi di coordinamento finanziario anche eccessivamente incisivi sulle politiche di bilancio e di spesa, si verifica la carenza di chiari (anche nell'ambito dei destinatari, nel rispetto del riparto di competenze) e omogenei principi di armonizzazione dei bilanci pubblici e delle gestioni finanziarie pubbliche, in grado di garantirne, nel rispetto del riparto di competenze, la strumentalità nei confronti degli obiettivi di finanza pubblica, mediante regole di corretta gestione e contabilizzazione. Ed è forse questa la principale causa della insoddisfazione che suscitano determinate scelte regionali, nonché delle molte questioni portate al giudizio della Corte costituzionale, non soltanto sui temi oggettivamente complessi della potestà tributaria regionale, ma anche su quelli della destinazione di entrate da indebitamento a copertura di disavanzi pregressi e della iscrizione in bilancio di entrate future.

A fondamento della disciplina dell'ordinamento contabile sardo occorre innanzitutto richiamare le specifiche disposizioni e il riparto di competenze in materia previsti nello statuto speciale, con le relative norme di attuazione<sup>1</sup>. Ma anche le norme costituzionali riferite alla generalità delle pubbliche amministrazioni, tra le quali gli artt. 23, 53, 41, ultimo comma, 97, comma 2; 28; 103, comma 2, e l'art. 81, i cui principi fondano il regime della contabilità pubblica ancorandolo al periodico indirizzo preventivo della gestione che coinvolge Governo e Assemblea elettiva. Norme che devono essere integrate (art. 117, comma 1) con le regole europee sulle finanze pubbliche nazionali, dalle quali si traggono i principi della sana gestione finanziaria e del divieto di disavanzi pubblici eccessivi, che rafforzano l'esigenza di equilibrio della finanza pubblica<sup>2</sup>.

La lettura dello statuto deve oggi tener conto della particolare situazione determinatasi per gli statuti speciali a seguito della riforma del titolo V della Costituzione, situazione connotata da

---

\* [cavallin@unica.it](mailto:cavallin@unica.it). Il presente lavoro è destinato agli Annali della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Cagliari, di prossima pubblicazione per l'Editore Jovene.

<sup>1</sup> P. PINNA, *Il diritto costituzionale della Sardegna*, Giappichelli, Torino, 2003.

<sup>2</sup> Comunque insita negli artt. 81 e 97. Su tali temi, v., tra l'altro, G. DELLA CANANEA, *Autonomie regionali e vincoli comunitari*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it), 2006, 25.

provvisorietà, incertezza e necessità di continue verifiche comparative con la posizione delle Regioni a statuto ordinario. Infatti la specialità viene preservata<sup>3</sup> (confermandosi il *favor specialitatis*) ma con la “inusuale forma di transizione di rilievo costituzionale”<sup>4</sup> rappresentata dalla “clausola di maggior favore” di cui all'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001, per la quale “sino all'adeguamento dei rispettivi statuti, le disposizioni della presente legge costituzionale si applicano anche alle Regioni a statuto speciale ed alle Province autonome di Trento e Bolzano per le parti in cui prevedono forme di autonomia più ampie rispetto a quelle già attribuite”, scaricandosi sull'interprete la definizione dell'effettiva consistenza dello statuto.

In tema di applicazione della clausola di maggior favore al riparto di competenze legislative tra Stato e Regioni, è di ausilio la giurisprudenza costituzionale che attraverso una evoluzione inizialmente non lineare tuttavia sembra ormai sempre più consolidarsi<sup>5</sup>.

Per la Corte la disposizione è norma transitoria, caratterizzata da “assoluta specialità” e “insuscettibile sia di interpretazione estensiva che di applicazione analogica”<sup>6</sup>. Il metodo secondo il

---

3

Per U. DE SIERVO,

*Il sistema delle fonti: il riparto della potestà normativa tra Stato e Regioni*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it), l'ampiezza del processo mette a rischio la specialità, ma estendere alle Regioni a statuto speciale l'attuale art. 117 appare certamente inammissibile dal momento che contraddirebbe la scelta di mantenere gli statuti speciali.

<sup>4</sup> A. RUGGERI, *Il “regionalismo della transizione” e la teoria della Costituzione*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it), 2004, 16, che rileva come la transizione vede protagonista non già il legislatore sollecitato ad attivarsi ma direttamente i pratici. Il legislatore incorre in un disagio forse ancora maggiore per i rischi che corrono le leggi approvate nella transizione che potrebbero trovarsi incompatibili con il quadro del titolo V o con il quadro successivamente rinnovato. G. PASTORI, *La nuova specialità*, in *Le Regioni*, 2001, 495; G. DEMURO, *Regioni ordinarie e Regioni speciali*, in T. GROPPI, M. OLIVETTI (a cura di), *La Repubblica delle autonomie. Regioni ed enti locali nel nuovo Titolo V*, Giappichelli, Torino, 2001; E. GIANFRANCESCO, *L'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001 ed i controlli nelle Regioni a statuto speciale*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2002, 5, 3312; G. PITRUZZELLA, *Regioni speciali e Province autonome. Commento all'art. 11*, in G. D. FALCON (a cura di), *Stato, regioni ed enti locali nella legge 5 giugno 2003, n. 131*, il Mulino, Bologna, 2003, 213 A. FERRARA, G. M. SALERNO (a cura di), *Le nuove specialità nella riforma dell'ordinamento regionale*, Giuffrè, Milano, 2003; F. BILANCIA, *Attuazione dell'articolo 10 della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3*, in G. BASSANINI et al., *Legge “La Loggia”. Commento alla L. 5 giugno 2003 n. 131 di attuazione del titolo V della Costituzione*, Maggioli, Rimini, 2003, 201; A. RUGGERI, C. SALAZAR, *Le nuove materie regionali tra vecchi criteri e nuovi (pre)orientamenti metodici di interpretazione*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it), 2003, in particolare il par. 6 su *La sorte degli elenchi di materie previsti negli statuti speciali alla luce della clausola della condizione più favorevole ex art. 10, l. cost. n. 3 del 2001*; A. RUGGERI, *La specialità regionale in bilico tra attuazione e riforma della riforma (lineamenti di una ricostruzione)*, in [www.issirfa.cnr.it](http://www.issirfa.cnr.it); ID., *Potestà legislativa primaria e potestà “residuale” a raffronto (nota minima a Corte cost. n. 48 del 2003)*, in [www.forumcostituzionale.it](http://www.forumcostituzionale.it); ID., *La Legge La Loggia e le Regioni speciali tra “riserva di specialità” e clausola di maggior favore*, in *Le regioni*, 2004, 4, 781; L. VIOLINI, Q. CAMERLENGO (a cura di), *Itinerari di sviluppo del regionalismo italiano. Primo incontro di studio “Gianfranco Mor” sul diritto regionale*, Giuffrè, Milano, 2005; G. A. FERRO, *Le norme fondamentali di riforma economico sociale ed il nuovo titolo V della Costituzione*, in *Nuove autonomie*, 2005, 4-5, 633; V. LOPILATO, *Funzioni amministrative, Regioni speciali e clausola di maggior favore: ipotesi casistiche*, in *Nuove autonomie*, 2006, 2-3, 371; U. FERRARA, *Le autonomie speciali*, in *Quarto rapporto annuale sullo stato del regionalismo italiano*, in [www.issirfa.cnr.it](http://www.issirfa.cnr.it); G. PAGANETTO, *La Corte costituzionale riconferma il ruolo delle norme di attuazione nella configurazione delle competenze delle Regioni speciali*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2006, 1624 chiarisce che l'effettiva consistenza delle autonomie speciali dovrà essere determinata dalle modifiche degli statuti. Nell'attuale situazione transitoria è difficile individuare i confini delle competenze. Laddove non si può estendere la clausola di maggior favore si deve far riferimento agli statuti e alle relative norme di attuazione e non è sempre semplice interpretare i contenuti delle diverse formule, soprattutto alla luce di un quadro dei rapporti Stato-Regioni che è profondamente mutato. Ciononostante, dato che l'attuale testo costituzionale conferma le Regioni speciali, è importante, laddove è possibile, valorizzare le particolari previsioni degli statuti.

<sup>5</sup> Di recente con le sentenze nn. 238 e 286 del 2007 e 102 del 2008 che adottano soluzioni incentrate sugli statuti speciali e sul richiamo della giurisprudenza anteriore alla riforma costituzionale. Sulle prime due sentenze, P. GIANGASPERO, *La potestà ordinamentale delle Regioni speciali e la tutela costituzionale del ruolo della provincia*, in *Le Regioni*, 2007, 6.

<sup>6</sup> Corte costituzionale, sentenza n. 370 del 2006. Per G. COINU, G. DEMURO, *Regioni a statuto speciale e*

quale occorre procedere per risolvere il quesito sulla applicabilità del nuovo regime alle diverse materie consiste nel verificare e comparare la situazione delineata nello statuto con quella delle Regioni a statuto ordinario (ad esempio con la sentenza n. 8 del 2004 si precisa che per procedere all'applicazione della clausola di maggior favore non si può fare direttamente riferimento al titolo V senza prendere in considerazione lo statuto). Tuttavia questo procedimento – che richiede di analizzare organicamente il quadro delle competenze sia delle Regioni a statuto ordinario che di quelle a statuto speciale, talora non è stato dalla stessa Corte seguito<sup>7</sup> ed esplicitato. Invece una accurata disamina e raffronto delle situazioni rispettivamente statutaria e del titolo V viene operata in materia di competenza legislativa tributaria dalla recentissima sentenza n. 102 del 2008.

Particolarmente problematico<sup>8</sup> si presenta il caso in cui una materia prevista nello statuto come di competenza esclusiva sia invece residuale nel titolo V. Le competenze esclusive sono infatti assoggettate dallo statuto a limiti derivanti dall'ordinamento statale (limiti verticali), rappresentati dal rispetto dei principi dell'ordinamento giuridico dello Stato e delle norme fondamentali delle grandi riforme economico sociali, mentre tali limiti non sono imposti alla competenza regionale residuale nel titolo V. La Corte esclude<sup>9</sup> che la clausola agisca nel senso di eliminare per queste materie i limiti imposti dallo statuto, mentre è possibile in alternativa il passaggio in toto al regime previsto nel titolo V, ma acquisendo in questo caso i limiti (orizzontali) suoi propri: le competenze residuali risultano infatti intersecate e ridotte da materie di competenza statale a carattere trasversale

Il raffronto per determinare quale condizione sia più vantaggiosa richiede di valutare appieno la portata che sotto i diversi aspetti presentano le due forme di competenza.

Altro elemento innovativo è rappresentato dalla legge statutaria, a seguito dell'art. 3 della legge costituzionale n. 2 del 2001 che ha introdotto nell'art. 15 dello statuto la previsione che “in armonia

---

*clausola di adeguamento automatico*, in P. CARETTI (a cura di), *Osservatorio sulle fonti*, Giappichelli, Torino, 2002, 101, la Corte (sentenze nn. 377 e 408 del 2002) non si pronuncia sull'abrogazione delle norme degli statuti ma ritiene le disposizioni non più applicabili, utilizzando l'art. 10 come una vera e propria clausola di adeguamento automatico che deroga il principio della specialità. Ma occorre piuttosto verificare che tipo di successione delle norme si sia verificata.

<sup>7</sup> Su questi problemi in termini più generali, A. RUGGERI, *In tema di ricorsi della Regione siciliana contro leggi statali, ovvero sia di applicazioni tacite e immotivate (ma giuste) della clausola di maggior favore*, in [www.forumcostituzionale.it](http://www.forumcostituzionale.it). Anche L. CASTELLI, *Autonomia locale e specialità regionale dopo la riforma del titolo V*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2007, 6, 577, sulla sentenza n. 370 del 2006 che, porta a preferire le norme del titolo V solo se garantiscono un margine di autonomia più ampio di quelle degli statuti, sottolinea che è necessaria una valutazione comparativa e che la Corte sia messa dal ricorrente nelle condizioni di valutare compiutamente il contenuto di entrambi i regimi. Per dare conto di un simile rapporto ritiene che non possa bastare la indicazione delle norme costituzionali violate, ma che sia necessario un *quid pluris* ravvisabile in un onere ulteriore di allegazione dei motivi che portano a privilegiare le disposizioni costituzionali rispetto a quelle statutarie. Deve essere lo stesso ricorrente ad effettuare tale confronto e sottoporlo allo scrutinio. A. ANZON, *Il difficile avvio della giurisprudenza costituzionale sul nuovo titolo V della Costituzione*, in [www.associazionedeicostituzionalisti.it](http://www.associazionedeicostituzionalisti.it); A. RUGGERI, *La specialità regionale in bilico tra attuazione e riforma della riforma (lineamenti di una ricostruzione)* - Roma, 30.6.2004, in [www.issirfa.cnr.it](http://www.issirfa.cnr.it).

<sup>8</sup> A. RUGGERI, *Giudizi sulle leggi in via principale e giurisprudenza costituzionale, a seguito della riforma del Titolo V (“modello” ed esperienza a confronto)*, in *Le istituzioni del federalismo*, 2006, 5, 775, rileva la singolare “coabitazione” di due Costituzioni (a proposito della sopravvivenza dell'antica potestà primaria a fronte della nuova potestà residuale). Nell'indirizzo favorevole al mantenimento per alcune materie della potestà primaria accanto alla nuova residuale nel presupposto che ciò sia più vantaggioso per l'autonomia, siffatto raffronto è stato stranamente fatto (specie con la sentenza n. 48 del 2003) in modo parziale considerando solo la più appariscente estensione orizzontale. Ma il limite delle norme fondamentali potrebbe essere talora indistinguibile dai livelli essenziali o potrebbe aversi il caso opposto. E' dunque problematico stabilire priorità. Di qui l'ingenuità di far luogo al raffronto, imposto dalla clausola, *in vitro*.

<sup>9</sup> La Corte (sentenze nn 536 del 2002; 227 e 274 del 2003; 383 del 2004), in ordine alla competenza esclusiva regionale, prima ha accolto la tesi sulla permanenza dei vincoli “statutari” dei principi generali dell'ordinamento e delle grandi riforme, poi sembra aver definitivamente scelto la tesi del doppio regime, rispettivamente per le materie conservate e per quelle acquisite. Se ne ricava la operatività dei limiti statutari per le materie non interessate all'applicazione del nuovo titolo V, con la sopravvivenza dei principi generali dell'ordinamento giuridico e delle grandi riforme. La sostituzione invece “in blocco” del nuovo regime nei confronti delle competenze ulteriormente acquisite. L'applicazione del nuovo regime, se più favorevole, è infatti integrale (compresi i limiti ad esso peculiari, tra i quali quello dell'art. 120).

con la Costituzione e i principi dell'ordinamento giuridico della Repubblica...la legge regionale, approvata dal Consiglio regionale con la maggioranza assoluta dei suoi componenti, determina la forma di governo della Regione e specificamente, le modalità di elezione, sulla base dei principi di rappresentatività e di stabilità, del Consiglio regionale, del Presidente della Regione e dei componenti della Giunta regionale, i rapporti tra gli organi della Regione...nonché l'esercizio del potere di iniziativa legislativa del popolo sardo e la disciplina del *referendum* regionale abrogativo, propositivo e consultivo”.

La legge statutaria, che è stata approvata il 7 marzo 2007<sup>10</sup>, reca disposizioni<sup>11</sup> di rilievo anche per il sistema contabile regionale, ma non è stata ancora promulgata, per le vicende che hanno fatto seguito al relativo *referendum*.

Nel titolo terzo<sup>12</sup> dello statuto, si afferma l'autonomia finanziaria regionale, all'art. 7 (“La Regione ha una propria finanza coordinata con quella dello Stato in armonia con i principi della solidarietà nazionale nei modi stabiliti dagli articoli seguenti”).

Di notevole rilievo la modifica dell'art. 8 apportata dalla legge finanziaria statale per il 2007, commi da 834 a 840 dell'articolo unico. Sono stati ridefiniti i cespiti che costituiscono le entrate della Regione; integrati gli stanziamenti per la compartecipazione iva con lo stanziamento di 25 milioni per ciascuno degli anni dal 2007 al 2026; si è inoltre previsto che dal 2007 la Regione provveda ad autofinanziare la propria spesa sanitaria e, dal 2010, le funzioni che le vengono trasferite in materia di trasporto pubblico.

Complesso si presenta il problema<sup>13</sup> dell'impatto della riforma del titolo V sul regime finanziario

---

<sup>10</sup> La legge statutaria è stata approvata a maggioranza assoluta ma inferiore ai due terzi dei componenti il Consiglio regionale, pertanto entro tre mesi dalla pubblicazione sul BURAS poteva richiedersi e si è richiesto che fosse sottoposta a *referendum*. Incertezze sulle conseguenze del risultato del *referendum* sulla promulgazione della legge hanno tuttavia determinato il rinvio della questione (non esaminata perchè valutata inammissibile) alla Corte costituzionale.

<sup>11</sup> Tra le funzioni del Consiglio è prevista l'approvazione di bilanci e rendiconti, oltre che di documenti di programmazione (art. 11); tra quelle della Giunta, la deliberazione dei documenti della programmazione economica e finanziaria e il rendiconto generale. E' esclusa la sottoposizione a *referendum* propositivo, consultivo o abrogativo delle leggi tributarie e di quelle di bilancio, in coerenza con quanto previsto nell'art. 75 Cost. Di rilievo anche il principio di distinzione e collaborazione che impronta il rapporto tra direzione politica e direzione amministrativa (art. 21) e che incide anche sulla strutturazione e sulla gestione del bilancio. Una particolare attenzione al controllo della spesa risalta dall'apposito art. 9, per il quale “la Regione e gli enti, agenzie, aziende regionali, perseguono il rigore della spesa per il loro funzionamento e per lo svolgimento della propria azione amministrativa”.

<sup>12</sup> Il titolo terzo, che disciplina finanze, demanio e patrimonio, ha carattere “decostituzionalizzato”, ovvero le sue disposizioni (in base all'art. 54, ultimo comma) possono essere modificate con procedure diverse da quelle previste per la revisione dello statuto: “con legge ordinaria della Repubblica, su proposta del Governo o della Regione, in ogni caso sentita la Regione”.

<sup>13</sup> G. MACCIOTTA, *Un nuovo titolo III per lo Statuto sardo: articolo 119 della Costituzione e Autonomie speciali*, in [www.astridonline.it](http://www.astridonline.it), ritiene che “l'attuale articolo 8 dello Statuto sardo potrebbe/dovrebbe essere riformulato con un rinvio, in materia di assegnazione delle risorse finanziarie, alla disciplina generale di applicazione dell'articolo 119 e, in più, la previsione di ulteriori quote di risorse (compartecipazioni e fondo perequativo) per le maggiori competenze attribuite per Statuto”. Per ID., *Competenze e finanziamento delle regioni a statuto speciale e delle forme di autonomia differenziata*, in [www.astridonline.it](http://www.astridonline.it), “la nuova formulazione dell'articolo 119, che non è messa in discussione dalla legge costituzionale del 18 novembre 2005, ha posto le premesse per l'eliminazione alla radice di tale prassi divoricante prevedendo per tutte le Regioni e le Province autonome un identico sistema di finanziamento”. Nel documento *Titolo V e federalismo fiscale* del Gruppo di lavoro sul federalismo fiscale coordinato da Piero Giarda, del Ministero dell'economia e delle finanze, si rileva, per le Regioni a statuto speciale, che non si ritiene perseguibile in tempi brevi un'ipotesi di completa armonizzazione della loro finanza con quella delle Regioni a statuto ordinario, che tuttavia nell'ottica di un'attuazione piena del titolo V dovrebbe in linea di principio essere ricercata. La Conferenza delle Regioni e delle Province autonome, nel *Documento sui principi applicativi dell'art. 119 della Costituzione*, approvato il 7 febbraio 2007, afferma, con riferimento alle Regioni a statuto speciale e province autonome, che “l'attuazione degli artt. 117, 118 e 119 della Costituzione non coinvolge direttamente le autonomie speciali, se non nei termini stabiliti dall'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001 e dei principi dell'ordinamento. Tali principi, per le Regioni a statuto speciale, si attuano in coerenza e nei modi stabiliti dai rispettivi statuti speciali e

differenziato. Mentre nella Dichiarazione di Aosta<sup>14</sup> si sostiene un ordinamento finanziario coerente con i poteri, le funzioni e le peculiarità delle Regioni a statuto speciale, criticamente in dottrina si sottolineano<sup>15</sup> gli eccessivi costi delle funzioni delle Regioni differenziate, ma soprattutto il fatto che l'individuazione delle loro competenze e del loro finanziamento sia avvenuta con modalità non trasparenti, con assegnazione di quote piuttosto generose. Tenendo conto del rapporto tra risorse e funzioni che ispira il nuovo regime nel titolo V, tale diversità di trattamento giustifica perplessità sulla compatibilità con i principi di solidarietà e uguaglianza.

Una soluzione si individua nella considerazione che l'art. 10, con la clausola di maggior favore, comportando l'attivazione per la modifica degli statuti speciali e il riconoscimento di più ampie competenze, dovrebbe<sup>16</sup> consentire l'apertura di quella discussione sistematica in materia di funzioni che è mancata in occasione della prima approvazione degli statuti e in occasione delle loro limitate modifiche, cosicché la specialità delle funzioni risulti privilegiata rispetto alla specialità delle entrate.

Nell'art. 8, nella previsione che le entrate della Regione sono costituite anche da “imposte e tasse sul turismo e da altri tributi propri, che la Regione ha facoltà di istituire con legge, in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato” si fonda la competenza legislativa in materia tributaria, oggetto di interpretazioni discordanti quanto alla sua natura ed ai suoi limiti.

La potestà tributaria delle Regioni speciali, precedentemente<sup>17</sup> svalutata al livello attuativo, può essere considerata concorrente fin dalla loro istituzione, cosicché esse avrebbero già potuto

---

dalle relative norme di attuazione”, “Pertanto anche l'attuazione dei predetti principi fondamentali va realizzata nel quadro dell'autonomia finanziaria delle Regioni a statuto speciale che è e rimane disciplinata dai rispettivi statuti speciali, dalle relative norme di attuazione e dalle loro modificazioni, definite secondo le procedure previste dagli statuti medesimi”. “Va assicurata piena attuazione all'autonomia fiscale delle autonomie speciali, già prevista dagli statuti, sulla base di principi stabiliti da specifiche norme di attuazione statutaria. Vanno emanate norme di attuazione statutaria che disciplinino le necessarie ed adeguate forme di coordinamento tra il nuovo sistema della finanza pubblica complessiva, anche per quanto riguarda il patto di stabilità interno, e l'ordinamento finanziario delle singole autonomie speciali, dando attuazione anche alle specifiche previsioni della legge finanziaria dello Stato per l'anno 2007”.

<sup>14</sup> Nella *Dichiarazione di Aosta delle Regioni a statuto speciale e Province autonome, Presidenti della Regioni e delle Province autonome, Presidenti dell'Assemblea e dei Consigli delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome*, del 2 dicembre 2006 si esprime soddisfazione per la decisione delle Commissioni Affari costituzionali del Senato e della Camera di dare continuità agli approfondimenti ed al confronto sul tema del rapporto tra le specialità regionali e le innovazioni scaturite dal nuovo titolo V, parte II, della Costituzione, ritenendosi urgente l'emanazione di norme di attuazione statutaria, anche in tema di coordinamento della finanza pubblica, nonché l'attenzione alle sedi di concertazione dedicate alle autonomie speciali.

<sup>15</sup> G. PITRUZZELLA, *Regioni a statuto speciale e altre forme particolari di autonomia regionale*, cit.; G. MACCIOTTA, *Competenze e finanziamento delle Regioni a statuto speciale e delle forme di autonomia differenziata*, in A. ZANARDI (a cura di), *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, il Mulino, Bologna, 2006, 167, rileva la casualità anche in sede di definizione delle fonti di finanziamento con la scelta fra “tributi propri e quote di tributi erariali” quasi esclusivamente in un ventaglio di compartecipazioni su alcuni grandi tributi erariali. La scelta di compartecipazioni e addizionali fu motivata dalla preoccupazione di salvaguardare l'unità del sistema tributario. Trasferimenti a carico dello Stato sono poi stati praticati in applicazione di specifiche disposizioni statutarie specie per Sardegna e Sicilia in base al comma 3 dell'art. 119. Anche G. PENNELLA, *Federalismo fiscale a geometria variabile*, in *Il lavoro nelle pubbliche amministrazioni*, 2002, 1, 48, si chiede se il nuovo modello di finanza pubblica intergovernativa presenterà un doppio modello per le due categorie di Regioni.

<sup>16</sup> Per G. MACCIOTTA, *Competenze e finanziamento delle regioni a statuto speciale e delle forme di autonomia differenziata*, cit., il nuovo quadro dovrebbe comportare grande attenzione alle esigenze di coordinamento. Immediata può essere la ricaduta per rivendicare l'assegnazione di nuove funzioni cui si accompagnerà la richiesta di adeguato finanziamento. Per le Regioni a statuto ordinario la procedura di assegnazione delle nuove competenze comporterà una ricognizione dei costi storici, l'attribuzione di specifiche entrate, la individuazione dei modi e dei tempi per la transizione verso i costi standardizzati. La proposta che si avanza è di utilizzare una procedura analoga per le Regioni a statuto speciale. L'applicazione sarà per le maggiori competenze e per il finanziamento di forme di autonomia più ampie in base al titolo V, ma a ben vedere dovrebbe essere applicata anche alla ricostruzione dei costi delle competenze in essere e delle relative modalità di finanziamento, in quanto sembra giusto che nuovi finanziamenti possano assegnarsi solo dopo una verifica della congruità delle risorse disponibili.

<sup>17</sup> Sulla specialità nell'autonomia finanziaria, v. ad es., MARTINES, A. RUGGERI, C. SALAZAR, *Lineamenti*

legiferare per tributi propri, purchè senza sovrapposizione con quelli statali e in armonia con i principi dell'ordinamento tributario<sup>18</sup> (ma esse hanno per lo più partecipazioni al gettito di tributi erariali). Si può altrimenti ritenere che la competenza risulti oggi trasformata in concorrente (tramite l'applicazione della clausola di maggior favore) perchè tale si ritiene<sup>19</sup> essere anche quella delle Regioni ordinarie. Ma la tesi della competenza residuale o concorrente per le Regioni a statuto ordinario, risulta comunque fortemente attenuata dall'incidenza del coordinamento del sistema tributario e della sua necessaria precedenza rispetto all'esercizio della competenza regionale.

Sul tema si è pronunciata la Corte costituzionale nella recente sentenza n. 102 del 2008 con la quale la competenza regionale viene ritenuta concorrente per la generalità di tributi propri della Regione, in base esclusivamente allo statuto e senza che agisca la clausola di maggior favore, per l'essere la situazione delle Regioni ordinarie deteriore in quanto appunto la competenza legislativa di queste non può esplicarsi in assenza della fissazione dei principi statali di coordinamento. In coerenza con tale impostazione la disciplina dei tributi regionali viene assoggettata al rispetto dei principi fondamentali che possono ricavarsi dal sistema tributario statale, nonché dei principi costituzionali e comunitari. Per tale ultimo vincolo la stessa Corte ha proposto direttamente, in ordine ad alcune questioni, ricorso alla Corte di giustizia europea.

L'art. 11, in riferimento alla disciplina dell'indebitamento, pone limiti qualitativi e quantitativi alla sua utilizzazione, stabilendo che "la Regione ha facoltà di emettere prestiti interni da essa esclusivamente garantiti, per provvedere ad investimenti in opere di carattere permanente, per una cifra annuale non superiore alle entrate ordinarie". Il raffronto con la disciplina del limite qualitativo posto al sesto comma dell'art. 119, "i Comuni le Province, le Città metropolitane e le Regioni ... possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento", è stato dalla Corte costituzionale espressamente risolto a favore dell'applicazione di quest'ultimo, in quanto meno restrittivo<sup>20</sup> (anche nella normativa statale di coordinamento). Il nuovo sesto comma dell'art. 119 trova dunque applicazione nei confronti di tutte le autonomie senza che sia necessario all'uopo ricorrere a meccanismi concertati di attuazione statutaria. E la relativa normativa statale di coordinamento di cui alla legge finanziaria per il 2004<sup>21</sup> si applica legittimamente anche alle

---

*di diritto regionale*, Giuffrè, Milano, 2002, 2 65 ss; M. BARBERO, *Spunti di riflessione intorno al "federalismo fiscale sardo"*, in [www.associazionedeicostituzionalisti.it](http://www.associazionedeicostituzionalisti.it); P. CIARLO, *La tassa sul tubo: ovvero del federalismo impazzito*, in *Quaderni costituzionali*, 2002, 4; L. ANTONINI, *La Corte assegna l'Irap alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il "tubatico" siciliano*, in *Le Regioni*, 2004, 1.

<sup>18</sup> Per F. PUZZO, *Il federalismo fiscale. L'esperienza italiana e spagnola nella prospettiva comunitaria*, Giuffrè, Milano. Corte costituzionale, sentenze nn. 21 del 1956, 2 e 75 del 1967, 162 del 1974, 130 del 1975, 381 del 1990, 356 del 1992, 357 del 1993, 52 del 1994.

<sup>19</sup> C.PETTINARI, *Brevi note sul primo triennio di vigenza del nuovo art. 119 Cost.*, in N. ZANON, A. CONCARO (a cura di), *L'incerto federalismo: le competenze statali e regionali nella giurisprudenza costituzionale*, Giuffrè, Milano, 2005, 143, ritiene che dopo la riforma vada riconosciuta a tutte le Regioni differenziate potestà legislativa concorrente in materia di istituzione e disciplina dei tributi, ovvero lo stesso grado di autonomia che dal nuovo 119 ritiene assegnata alle Regioni a statuto ordinario.

<sup>20</sup> Sentenza n. 425 del 2004. Per la Corte "La nozione di spese di investimento adottata appare anzi estensiva rispetto ad un significato strettamente contabile che faccia riferimento solo ad erogazioni di denaro pubblico cui faccia riscontro l'acquisizione di un nuovo corrispondente valore al patrimonio dell'ente che effettua la spesa: comprende infatti ad esempio i trasferimenti in conto capitale destinati alla realizzazione degli investimenti di altri enti pubblici; parimenti la nozione di indebitamento è ispirata ai criteri adottati in sede europea ai fini del controllo dei disavanzi pubblici. Si tratta in definitiva di tutte le entrate che non possono essere portate a scampo del disavanzo calcolato ai fini del rispetto dei parametri comunitari; e le scelte non possono dirsi irragionevoli nemmeno nell'esclusione delle erogazioni a favore di privati".

<sup>21</sup> Quanto a questo, A. BRANCASI, *Il commento*, in *Il giornale di diritto amministrativo*, 2006, 4, dubitando della natura di norme di coordinamento della finanza pubblica di tali disposizioni, è critico sul sostanziale attribuirsi allo Stato una potestà di attuazione dell'art. 119, comma 6, Cost. ID., *L'autonomia finanziaria delle Regioni e l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, in [www.astridonline](http://www.astridonline), propone una riforma della disciplina dell'indebitamento delle Regioni e degli enti locali, con il passaggio alla nozione di investimento che si era introdotta fin dalla legge Curti del 1964, che include non solo gli investimenti diretti, ma anche quelli indiretti (contributi a

Regioni a statuto speciale. La finanza di queste è infatti parte della finanza pubblica allargata nei cui riguardi “lo Stato aveva e conserva poteri di disciplina generale e di coordinamento”.

Per l' art. 31 il Consiglio regionale approva ogni anno il bilancio e il conto consuntivo presentati dalla Giunta e l'esercizio finanziario della Regione ha la decorrenza dell'anno solare. Inoltre (art. 32) non è ammesso il *referendum* per le leggi tributarie e di approvazione dei bilanci

Interessano la nostra materia anche alcune delle norme di attuazione dello statuto speciale del 1949<sup>22</sup>. Si tratta per lo più di norme che presuppongono la vecchia struttura del bilancio politico, basato sulla ripartizione in capitoli (come unità elementari al cui livello opera l'effetto di vincolo per la spesa) già nel bilancio approvato con legge dal Consiglio.

Nelle norme di attuazione di cui ai decreti legislativi 16 gennaio 1978, n. 21 e 9 marzo 1998, n. 7, è delineato il quadro dei controlli da parte della Corte dei conti nei confronti dell'attività amministrativa della Regione. La riforma del titolo V che ha abrogato l'art. 125 Cost., quanto ai controlli statali sugli atti amministrativi delle Regioni a statuto ordinario, si ripercuote anche su tali previsioni. Rimane la parificazione del rendiconto, cui si aggiunge il controllo sulla gestione in base alle leggi n. 20 del 1994 e n. 131 del 2003.

## *2. La competenza legislativa contabile e il coordinamento della finanza pubblica.*

Per dedurre l'attuale consistenza della competenza regionale in materia di contabilità l'applicazione dei canoni per la definizione delle competenze legislative della Regione non si presenta agevole, data la diversa logica che ispira il metodo di riparto delle competenze legislative rispettivamente nel titolo V e nello statuto e per le diverse modalità nella definizione delle materie. Permane infatti nello statuto la enumerazione delle materie di competenza regionale anziché di quelle di competenza statale; non vi compaiono come materie autonome (delle quali possa qualificarsi la competenza) il sistema contabile e quello tributario, il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e l'armonizzazione dei bilanci pubblici. Si aggiunga che in tale ambito la giurisprudenza della Corte costituzionale appare non ancora “matura” nel distinguere e analizzare le specifiche competenze regionali sulle quali il coordinamento della finanza pubblica e l'armonizzazione dei bilanci pubblici incidono né nel porsi il problema del diverso titolo della competenza nei confronti delle diverse categorie di Regioni in ordine agli specifici interventi statali.

La contabilità o il bilancio non sono espressamente previsti tra le materie affidate alla competenza legislativa regionale, negli artt. 3 e 4<sup>23</sup>.

Le argomentazioni utilizzabili per ricavare la competenza legislativa in questione devono quindi basarsi su indicazioni implicite, riconducendo la nostra all'interno di altre materie, come avvenuto negli anni settanta, quando dottrina e giurisprudenza della Corte costituzionale<sup>24</sup> sono pervenute a

---

privati) oggi esclusi.

<sup>22</sup> Per l'art. 4, tra le competenze del Consiglio regionale vi è l'approvazione del bilancio preventivo e gli storni da un capitolo all'altro del bilancio stesso, nonché del conto consuntivo, mentre la Giunta predispose il bilancio preventivo; delibera gli storni di fondi da un articolo all'altro di uno stesso capitolo del bilancio. Superato dalla riforma del 2006 appare anche l'art. 46, nel quale si disciplina il rendiconto generale della Regione stabilendo che si componga di due parti: il conto del bilancio e il conto del patrimonio. Inadeguate si presentano anche le previsioni di cui all'art. 44, per le quali il Consiglio regionale approva il bilancio entro il 15 ottobre e l'esercizio provvisorio non può essere previsto per periodi complessivamente superiori a tre mesi.

<sup>23</sup> Mentre l'art. 4 individua le materie in cui vi è competenza concorrente, la Regione ha competenze di grado esclusivo nelle materie indicate all'art. 3, “in armonia con la Costituzione, e i principi dell'ordinamento giuridico dello Stato e col rispetto degli obblighi internazionali e degli interessi nazionali nonché delle norme fondamentali delle riforme economico sociali della Repubblica”. L'art. 41 delle norme di attuazione del 1949, che prevede che per la compilazione, le variazioni e la gestione del bilancio di previsione e per il rendiconto generale della Regione valgono, in quanto applicabili, le disposizioni vigenti sulla contabilità generale dello Stato, deve vedersi come norma provvisoria.

<sup>24</sup> Tra le argomentazioni per la riconduzione della contabilità alla materia dell'organizzazione degli uffici, la sentenza del 1956 con la quale la Corte costituzionale ha dichiarato costituzionalmente illegittime le norme di

riconoscere come sussistente la competenza regionale in materia, concorrente per le Regioni a statuto ordinario, esclusiva per le Regioni a statuto speciale (basandosi sulla competenza sull'ordinamento degli uffici; o sul complesso delle competenze legislative per le quali quella contabile è necessariamente strumentale; o sulla affermazione della autonomia finanziaria).

Dopo la riforma del titolo V, occorre verificare se si siano prodotte modifiche nella natura della competenza determinate dall'applicazione dell'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001, ovvero verificare e comparare la natura della competenza legislativa che in materia hanno oggi le Regioni a statuto ordinario.

Queste devono ritenersi titolari di competenza residuale sviluppando il seguente percorso: nel titolo V rappresenta una materia autonoma il sistema contabile dei vari livelli di governo, dato che appunto il sistema contabile dello Stato è affidato alla competenza esclusiva di questo. Pertanto il sistema contabile delle Regioni, non previsto né nell'elenco delle competenze statali né in quello delle competenze concorrenti, deve ritenersi di competenza regionale. La competenza residuale potrebbe apparire maggiormente vantaggiosa (rispetto a quella esclusiva "statutaria") per l'autonomia regionale per una maggiore estensione "verticale" in quanto è priva dei limiti dei principi generali dell'ordinamento e delle norme delle grandi riforme economico sociali, ma è incisivamente ridotta nella sua estensione "orizzontale" ovvero nell'ambito oggettivo, perchè necessariamente intersecata da materie di competenza concorrente nelle quali spetta allo Stato porre i principi fondamentali, principalmente l'armonizzazione dei bilanci pubblici e il coordinamento della finanza pubblica, nonché dalla competenza esclusiva statale sul sistema informativo statistico e informatico per le amministrazioni pubbliche.

Pertanto la situazione attuale della competenza delle Regioni ordinarie non appare maggiormente favorevole rispetto a quella prevista statutariamente, che non ne viene sostituita e sembra quindi presentarsi immutata per la nostra Regione e tuttora diversificata rispetto alle Regioni ordinarie. In realtà non si può non registrare una progressiva omogeneizzazione. Intanto per il dato formale della rinnovata natura della competenza delle Regioni ordinarie. Inoltre, soprattutto, in quanto una (non qualificata in termini di competenza legislativa) potestà statale di coordinamento della finanza pubblica non è estranea allo stesso statuto (art. 7) e comunque gli interventi statali di coordinamento della finanza pubblica, e armonizzazione, dei bilanci pubblici (limitati oggi, perchè previsti come concorrenti nel titolo V, ai principi fondamentali), non possono non configurarsi in larga misura come norme fondamentali di grande riforma economico-sociale, che anche la competenza esclusiva delle Regioni a statuto speciale deve rispettare.

In conclusione, se per le Regioni ordinarie parte della materia contabile di competenza regionale e della autonomia finanziaria espressamente garantita è soggetta a "ritagli" ad opera di interventi statali basati su specifici titoli di competenza statale concorrente o esclusiva, per la Sardegna la competenza esclusiva contabile e l'autonomia finanziaria risultano legittimamente incise dai medesimi interventi statali se questi sono anche caratterizzati dalla connotazione di norme fondamentali di grande riforma economico-sociale. Sotto l'aspetto sostanziale, il coordinamento della finanza pubblica incide fundamentalmente sulle politiche di bilancio, ma dovrebbe caratterizzarsi finalisticamente e metodologicamente appunto come coordinamento, mentre l'armonizzazione dei bilanci pubblici tende alla omogeneizzazione strutturale dei sistemi, strettamente strumentale al coordinamento della finanza pubblica.

Non mancano perplessità in ordine al coinvolgimento anche delle Regioni speciali nell'applicazione di normative statali di coordinamento e armonizzazione. Ad esempio, il decreto legislativo n. 170 del 2006, sui principi dell'armonizzazione dei bilanci pubblici, lascia assai

---

attuazione dello Statuto riguardanti la Ragioneria perchè ha riconosciuto che essa rientra nell'ordinamento degli uffici che deve essere disciplinato dalla Regione per espressa previsione della lettera *a* dell'art. 3 dove si elencano le materie in cui, la Regione, ha la competenza esclusiva. Quindi una espressa affermazione della spettanza alla Regione della disciplina dell'organizzazione contabile. Inoltre le sentenze nn. 107 del 1970 e 39 del 1971.

indefinita la portata della loro applicabilità alle Regioni speciali che rimane interamente da valutare in sede di applicazione<sup>25</sup>.

In realtà assai più gravi rispetto ai problemi circa l'applicabilità o meno delle singole normative statali sono quelli che nascono dalle carenze e dalla qualità del coordinamento della finanza pubblica e dell'armonizzazione dei bilanci pubblici. Le disposizioni statali per la contabilità delle Regioni e degli enti locali sono sempre state oggetto di rilievi critici proprio per la prescrizione di regole disomogenee in ordine ad elementi fondamentali ai fini della corretta gestione e contabilizzazione, della confrontabilità e del consolidamento. L'assenza di un quadro organico di principi, omogeneo e chiaramente definito, determina situazioni di dubbia correttezza della gestione e altrettanto dubbia legittimità della legislazione relativa (come per le leggi regionali sarde portate all'attenzione della Corte costituzionale); inoltre priva di supporto ordinamentale gli interventi congiunturali la cui necessità caratterizza la materia (ad es., *in primis*, il patto di stabilità interno), mentre, incongruamente, disposizioni anche di natura strutturale vengono introdotte con le leggi finanziarie annuali dello Stato.

L'assoggettamento a interventi di coordinamento anche per le Regioni speciali ha ricevuto più volte l'avallo della giurisprudenza costituzionale, in ordine in particolare alle norme statali sull'indebitamento e sul patto di stabilità interno, avallo argomentato con ampi riferimenti alla giurisprudenza anteriore alla riforma costituzionale ed a principi richiamati nella formulazione statutaria, a riprova del fatto che la potestà legislativa statale di coordinamento trova fondamento negli statuti e non nella estensione di norme del titolo V.

Incontestata è infatti la potestà statale di coordinamento della finanza pubblica, alla quale sottostanno anche le Regioni a statuto speciale<sup>26</sup> con l'apposizione di vincoli alle politiche di bilancio (ad es., sentenza n. 36 del 2004), nel quadro degli obiettivi complessivi di finanza pubblica e dei vincoli comunitari, per la loro appartenenza all'ambito della finanza pubblica. Il coinvolgimento nel complesso della finanza pubblica e nel rispetto degli obblighi comunitari è affermato, con richiamo alle precedenti decisioni (anche di quelle che giustificano interventi eccezionali e temporanei in un quadro finanziario di emergenza), in particolare alla sentenza n. 416 del 1995<sup>27</sup>, per la quale anche le Regioni devono essere coinvolte nell'opera di risanamento della finanza pubblica che “richiede un impegno solidale di tutti gli enti territoriali erogatori di spesa, di fronte al quale la garanzia costituzionale dell'autonomia finanziaria delle Regioni non può fungere da impropria giustificazione per una simile esenzione”. Da ultimo si registra la sentenza n. 169 del 2007, nella quale si ribadisce che i parametri statutari non attribuiscono agli enti ad autonomia

---

<sup>25</sup> Operando (art. 1, comma 2) rinvio all'art. 11 della legge n. 131 del 2003, il quale a sua volta fa salve le discipline statutarie, ma nella operatività della clausola di cui all'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001 (clausola di maggior favore). Altrettanto vaghe, come accertato dalla stessa Corte costituzionale, le clausole contenute nelle recenti leggi finanziarie, sulle quali le sentenze nn. 263 e 287 del 2005; 88, 118 e 134 del 2006; 95, 105 e 179 del 2007. La clausola di salvaguardia prevista in tali leggi non fa chiarezza, ma opera un semplice rinvio all'interprete (“le disposizioni della presente legge sono applicabili nelle Regioni a statuto speciale e nelle province di Trento e Bolzano compatibilmente con le norme dei rispettivi statuti”), presentando eccessiva vaghezza, aggravata dalla complessa struttura delle leggi finanziarie frutto della prassi invalsa negli ultimi anni. Cosicché tale clausola non può valere di per sé ad escludere le autonomie speciali dall'applicazione di determinate norme contenute nelle suddette leggi.

<sup>26</sup> Si vedano in particolare le sentenze nn. 416 del 1995; 36, 353 e 345 del 2004; 417 e 425 del 2005; 267 del 2006 e 82 e 179 del 2007.

<sup>27</sup> Per la giurisprudenza della Corte sui blocchi delle assunzioni e la legittimità di misure urgenti e provvisorie volte al contenimento del disavanzo pubblico, le sentenze nn. 356 del 1992; 128, 355 e 357 del 1993; 222 del 1994. Non vengono censurate norme che devono essere qualificate come intervento eccezionale e temporaneo in un quadro finanziario di emergenza, inserito in un'azione complessiva, a carattere generalizzato, volta a contenere il disavanzo pubblico per ridurre la spesa pubblica. Viene invece dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 10, comma 1, della legge n. 724 del 1994 nella parte in cui impone alle Regioni di provvedere al ripiano degli eventuali disavanzi di gestione anche in relazione a scelte esclusive o determinanti dello Stato, in quanto tale norma urta contro il principio del parallelismo tra responsabilità di disciplina e di controllo e responsabilità finanziaria, affermato dalla sentenza 355 del 1993.

speciale competenze legislative che possano essere lese da principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica attinenti alla spesa, in quanto tali principi devono ritenersi applicabili anche alle autonomie speciali in considerazione dell'obbligo generale di partecipazione di tutte le Regioni, ivi comprese anche quelle a statuto speciale, all'azione di risanamento delle finanze pubbliche.

I riferimenti che la Corte opera al principio di unità di cui all'art. 5 (piuttosto che al titolo V) e al potere di dettare norme di riforma economico-sociale vincolanti anche per la potestà primaria consentono di qualificare la natura della potestà legislativa dello Stato che può limitare l'autonomia finanziaria della Regione se ed in quanto i suoi interventi abbiano carattere di norme fondamentali di grande riforma economico-sociale. Talora la Corte include le Regioni speciali nella tutela consistente nel consentire allo Stato di dettare esclusivamente principi fondamentali con esclusione degli interventi di dettaglio (come se esso fosse titolare di competenza concorrente<sup>28</sup>) ma appare questo un riflesso della riforma del titolo V che si aggiunge di fatto al rapporto tra i legislatori speciali e quello statale.

Tra i principali interventi di coordinamento, la normativa statale in ordine al ricorso all'indebitamento e, soprattutto, quella finalizzata a garantire il rispetto dell'obbligo di limitare l'utilizzo di entrate da indebitamento a spese di investimento. La Corte giustifica qui l'applicazione<sup>29</sup> alle Regioni differenziate del comma 6 dell'art. 119, argomentando assai impropriamente che si tratta di un vincolo che già alle Regioni in questione potrebbe imporre il legislatore statale. Più correttamente, anche in riferimento alla Regione Sardegna, porta all'applicazione della norma costituzionale l'operare della clausola di maggior favore, per il configurarsi della disposizione dell'art. 119 come più favorevole rispetto a definizioni di investimento corrispondenti all'art. 11 dello statuto, ciò che la stessa Corte infatti constata. Inoltre non viene giudicata incostituzionale la relativa legislazione di coordinamento, che la Corte definisce come "normativa attuativa" (*rectius*, di coordinamento: per questo e non per l'attuazione costituzionale avendo competenza il legislatore statale<sup>30</sup>), per la quale non si impongono meccanismi concertati di attuazione statutaria.

Notevole rilievo, nell'esercizio della potestà statale di coordinamento della finanza pubblica, assumono le regole del cosiddetto patto di stabilità interno, consistenti in norme inserite solitamente all'interno della legge finanziaria e finalizzate a vincolare le politiche di bilancio regionali per assicurarne la coerenza con i vincoli comunitari rappresentati dal Patto di stabilità e crescita.

I vincoli statali si impongono anche alle Regioni speciali e alla Sardegna, per la quale il

---

<sup>28</sup> Nella sentenza n. 275 del 2007 la Corte si esprime riferendosi alla "competenza statale concorrente in materia di finanza pubblica regionale e locale" scaturente per le Regioni ordinarie "dall'art. 119, comma 2" e "per la Regione Sardegna dall'art. 7 dello statuto speciale", ma l'affermazione sembrerebbe da riferire più propriamente alla potestà di coordinamento della finanza pubblica, come si può ricavare dal rimanente testo, e nei termini che si espongono qui di seguito.

<sup>29</sup> In tema si è proposta anche la questione riguardante la legge regionale sarda n. 1 del 2006, art. 1, commi 4 e 9, per la quale la copertura del disavanzo di amministrazione a tutto il 31 dicembre 2005 doveva avvenire mediante il ricorso all'indebitamento. Sulla stessa tuttavia la Corte ha pronunciato solo sulla cessazione della materia del contendere. Infatti, successivamente, con la legge regionale n. 2 del 2007, art. 1, comma 3, analogamente a quanto avviene nella disposizione censurata si è previsto di dare copertura al disavanzo di amministrazione a tutto il 31 dicembre mediante rinnovo delle autorizzazioni alla contrazione dei mutui o prestiti obbligazionari medesimi, ma, diversamente da quanto previsto nella norma censurata, precisando che tale disavanzo sia esclusivamente quello derivante dalla mancata contrazione dei mutui già autorizzati. La Regione ha inoltre attestato che nel 2006 non si è provveduto alla contrazione dei mutui autorizzati

<sup>30</sup> Qualche perplessità suscitano le argomentazioni riferite piuttosto alle Regioni ordinarie nella sentenza n. 425 del 2004. La competenza statale in ordine alle Regioni speciali viene fondata sul principio di unità di cui all'art. 5 e sul potere di dettare norme di riforma economico-sociale vincolanti anche per la potestà primaria, in quanto non ritiene la Corte che la situazione possa modificarsi con applicazione della clausola di maggior favore perchè con la riforma le Regioni a statuto ordinario non avrebbero acquisito autonomia maggiore, incontrando "gli stessi o più rigorosi limiti", ciò che può riferirsi al raffronto con la situazione delle Regioni speciali, ma non alla precedente situazione delle stesse Regioni ordinarie perchè si trascurerebbe la trasformazione della competenza statale di coordinamento in concorrente operata in riferimento alle Regioni ordinarie.

coordinamento viene giustificato per la necessaria armonizzazione dell'autonomia finanziaria con i principi della solidarietà nazionale, richiesta dall'art. 7 dello statuto. Ma, in virtù della maggiore e diversamente caratterizzata autonomia finanziaria delle Regioni a statuto speciale, anche la Corte costituzionale riconosce la necessità di procedere mediante il metodo dell'accordo, in quanto “i limiti del coordinamento devono essere temperati con la speciale autonomia in materia finanziaria”, cosicché la disciplina è stata differenziata rispetto a quella valevole per le Regioni a statuto ordinario. Pertanto la Regione Sardegna può annualmente adottare (“flessibilità regionale” del patto di stabilità interno) regole specifiche per gli obblighi a suo carico se entro il 31 marzo raggiunge un accordo con il Ministero dell'economia e delle finanze<sup>31</sup>.

Fino a quando non fosse raggiunto l'accordo, inizialmente un decreto del Ministro dell'economia determinava i flussi di cassa verso gli enti in coerenza con gli obiettivi di finanza pubblica per il triennio 2003-2005<sup>32</sup>. Sul tema si è espressa la sentenza n. 353 del 2004<sup>33</sup>.

L'art. 1, comma 148, della legge finanziaria per il 2006, ha poi sostituito la previsione del potere unilaterale del Ministro di determinare i flussi di spesa con la statuizione che debbano ritenersi direttamente operanti, senza l'intermediazione di alcun provvedimento amministrativo, i limiti di spesa previsti dalla stessa legge finanziaria per le Regioni a statuto ordinario. Si aggiunge però “in caso di mancato accordo” entro il 31 marzo. Al riguardo, con la sentenza n. 82 del 2007, la Corte ribadisce che non è contestabile il potere del legislatore statale di porre vincoli alle politiche di bilancio, ma che un tale obbligo deve essere temperato e coordinato con la speciale autonomia in materia finanziaria di cui godono le predette Regioni in forza dei loro statuti. E' tuttavia da escludere che il legislatore abbia inteso trasformare il termine del 31 marzo in perentorio da ordinario, infatti la mancata conclusione dell'accordo entro il termine comporta l'applicazione del regime di spesa delle Regioni ordinarie non definitivamente, ma solo fino al raggiungimento dell'accordo.

Quanto alla competenza legislativa della Regione in materia di finanza locale, materia che specificamente è prevista solo negli statuti della Valle d'Aosta come integrativo-attuativa e in quello del Trentino come concorrente, essa sembra<sup>34</sup> affidata in esclusiva alla competenza delle Regioni a

---

<sup>31</sup> Legge finanziaria per il 2005, art. 1, commi 38 e 39; legge finanziaria per il 2006, art. 1, comma 148.

<sup>32</sup> Per la Corte non si può escludere che in pendenza delle trattative lo Stato possa imporre qualche limite analogo a quelli imposti dalla legge alle Regioni a statuto ordinario, nell'esercizio del potere di coordinamento della finanza pubblica nel suo complesso e in vista di obiettivi nazionali di stabilizzazione finanziaria al cui raggiungimento tutti gli enti autonomi, compresi quelli ad autonomia speciale sono chiamati a concorrere.

<sup>33</sup> Relativa all'art. 29 comma 18, della legge n. 289 del 2002. Per le Regioni a statuto speciale la legge n. 449 del 1997 stabiliva che concorressero secondo criteri e procedure stabilite d'intesa fra Governo e Presidenti nell'ambito delle procedure previste da statuti e norme di attuazione. A questa disposizione hanno successivamente rinviato le leggi nn. 448 del 1998, 488 del 1999, 388 del 2000. In seguito l'art. 1 comma 4, del decreto legge n. 347 del 2001 e la legge n. 289 del 2002 hanno provveduto fino al 2005. La Corte ha ritenuto legittima la previsione nella legge finanziaria per il 2002 di un decreto da adottare in pendenza delle trattative per la determinazione, fino al raggiungimento dell'accordo, dei flussi di cassa verso gli enti ancorandoli ai limiti di spesa previsti per le Regioni a statuto ordinario. Tale regime infatti è da considerarsi non solo rispettoso del principio di tendenziale preferenza del metodo dell'accordo ma anche non arbitrario proprio per effetto del collegamento del provvedimento ad un preciso dato normativo. Ritiene la Corte che se però il potere fosse esercitabile oltre criteri e limiti consentiti risolvendosi in anomalo strumento di controllo sulla gestione finanziaria regionale risulterebbe lesivo dell'autonomia. Il potere di determinare transitoriamente i flussi di cassa può dunque essere esercitato solo in correlazione e al fine del contenimento della spesa degli enti entro limiti oggettivi risultanti dalla legge, oltre che dai documenti di programmazione. Ove così non fosse, la Regione disporrebbe dei rimedi giurisdizionali del caso per far valere le eventuali lesioni della propria autonomia.

<sup>34</sup> M. BARBERO, *Un patto di stabilità interno su scala regionale? L'esperienza delle Regioni a statuto speciale (e delle province autonome)*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it), 2004, 12, osserva come la distribuzione delle competenze legislative in materia di finanza locale è oggi quanto mai incerta, ma un elemento di maggior certezza è rappresentato dalla realtà delle Regioni a statuto speciale che in materia di enti locali dispongono di potestà esclusiva. Qui il modello duale può dispiegarsi. Ciò è confermato dalla disciplina del patto di stabilità interno per gli enti locali e anche da altre norme che attribuiscono alle Regioni speciali rilevanti competenze in materia di finanziamento degli enti locali (Corte costituzionale, sentenza n. 537 del 1993).

statuto speciale. Ciò consegue all'intervento della legge costituzionale n. 1 del 1993 che ha modificato gli statuti speciali assegnando alla competenza esclusiva di tutte le Regioni differenziate l'ordinamento degli enti locali. Infatti la sentenza n. 275 del 2007<sup>35</sup> afferma espressamente che la materia della finanza locale, per la Regione Sardegna, è devoluta alla competenza esclusiva<sup>36</sup> della Regione in forza dell'art. 3, lett. b) dello statuto. In virtù di tale competenza, in ordine al patto di stabilità interno per gli enti locali, le Regioni speciali possono adottare regole specifiche per gli obblighi a carico degli enti locali del proprio territorio, purchè le disposizioni siano emanate entro il 31 marzo ("flessibilità locale" del patto di stabilità interno).

Occorre al riguardo ricordare anche che con la sentenza n. 370 del 2006 la Corte costituzionale ha chiarito che l'adeguamento automatico alle norme del titolo V previsto dalla clausola di maggior favore opera esclusivamente a favore delle autonomie regionali e non anche delle autonomie locali.<sup>37</sup>

Precedentemente, in mancanza di tale chiarimento, se era pacifico, ad esempio, che l'art. 33 dello statuto che tratta del controllo statale sulle leggi della Regione è da considerare superato con la abrogazione dell'art. 127, dubbia poteva risultare la sorte dell'art. 46, che prevede che "il controllo sugli atti degli enti locali è esercitato da organi della Regione nei modi e nei limiti stabiliti con legge regionale in armonia con i principi delle leggi dello Stato", a seguito della riforma del titolo V che, abrogando l'art. 130, ha fatto venir meno del tutto il controllo sugli enti locali nelle Regioni a statuto ordinario. La soluzione concreta<sup>38</sup> è scaturita dalla attivazione del legislatore regionale (nella legge finanziaria della Regione per il 2002) che elimina il controllo sugli enti locali.

### 3. *La normativa contabile regionale*

Il 20 giugno 2006 è stato presentato dalla Giunta regionale il disegno di legge n. 237, che ha portato<sup>39</sup> alla approvazione della legge regionale 2 agosto 2006, n. 11, "Norme in materia di

---

<sup>35</sup> La questione riguardava la normativa (legge regionale sarda n. 1 del 2006, art. 1, commi 4 e 9) che per gli enti locali operanti nella Regione stabilisce un diverso sistema di calcolo del tetto massimo delle spese in conto capitale attinenti il patto di stabilità interno di cui alla legge finanziaria per 2006. Ma per la Corte la questione non è fondata, in quanto si tratta di limiti alle spese aggiuntivi e non sostitutivi di quelli imposti dallo Stato, e comunque demandati alla Regione dalla stessa legge finanziaria statale.

<sup>36</sup> Coerentemente l'art. 1 della legge n. 266 del 2005 stabilisce il metodo da seguire per la determinazione del tetto massimo delle spese degli enti locali siti nel territorio delle Regioni a statuto speciale attribuendo esplicitamente alle Regioni il compito di determinare in concreto e unilateralmente entro il 31 marzo di ogni anno tale tetto massimo. Conseguentemente, per la Corte, deve ritenersi consentito alle Regioni di porre limiti ulteriori alla spesa degli enti locali anche attraverso la previsione di un tetto massimo più basso di quello nazionale.

<sup>37</sup> Per L. CASTELLI, *Autonomia locale e specialità regionale dopo la riforma del titolo V*, cit., con ampia bibliografia, la pronuncia della Corte che chiarisce che l'adeguamento automatico opera solo a favore delle Regioni e non anche dei loro enti locali ha lasciato pendente il problema di garantire effettività all'autonomia locale nei territori governati dalla specialità, che non possono considerarsi del tutto impermeabili rispetto ad alcune "invarianti di sistema" introdotte dal titolo V per tutti gli enti locali della Repubblica. E la legge costituzionale n. 2 del 1993 costituisce un anticipo della riforma costituzionale che avrebbe dovuto spostare il baricentro del sistema locale dallo Stato alle Regioni. Già sotto la vigenza del vecchio testo la Corte costruiva un rapporto tra autonomia locale e specialità regionale aderente alle aperture dell'art. 5, invece il titolo V ha accentuato l'asimmetria.

<sup>38</sup> Coerente con l'intesa intervenuta tra i Presidenti delle Regioni speciali e i Presidenti della associazione delle istituzioni locali (Cagliari, 20 marzo 2003) per il superamento del sistema dei controlli preventivi esterni sugli atti degli enti locali.

<sup>39</sup> Esaminato, nel testo unificato con la proposta di legge n. 151, FLORIS-CERCHI, "Modifica all'articolo 13 della legge regionale 5 maggio 1983, n. 11 (Norme in materia di bilancio e di contabilità della Regione) e successive modifiche", nelle seguenti sedute del Consiglio della Regione Autonoma della Sardegna, XIII Legislatura: n. 212, martedì 25 luglio 2006, antimeridiana; n. 213, martedì 25 luglio 2006, pomeridiana; n. 214, mercoledì 26 luglio 2006, antimeridiana; n. 215, mercoledì 26 luglio 2006, pomeridiana; n. 216, giovedì 27 luglio 2006, antimeridiana; n. 217, giovedì 27 luglio 2006, pomeridiana. La prima la legge regionale di contabilità generale è stata la legge n. 11 del 1983,

programmazione, di bilancio e di contabilità della Regione autonoma della Sardegna. Abrogazione delle leggi regionali 7 luglio 1975 n. 27, 5 maggio 1983, n. 11 e 9 giugno 1999, n. 23”, che costituisce la attuale legge generale di contabilità della Regione.

Tale intervento si inserisce in un quadro più generale di riforme legislative e organizzative<sup>40</sup> del sistema regionale. Ne rappresentano positive importanti innovazioni il programma regionale di sviluppo, cui si ispira una rivisitata classificazione delle poste del bilancio, e la contabilità economica da realizzare tramite un sistema contabile e informativo integrato, che rappresenta una soluzione all'avanguardia nel campo della contabilità pubblica.

Si evidenzia che la legge disciplina gli strumenti di programmazione finanziaria e economica della Regione. E' eliminato il riferimento alla attuazione dell'art. 7 dello statuto speciale, che appariva quantomeno insufficiente come base per la relativa competenza legislativa.

Solleva perplessità il rivelarsi di tale disciplina come spesso carente di rigorose regole necessarie, anche in vista dei principi nazionali ed europei, per il perseguimento della corretta gestione finanziaria e della cura degli equilibri di bilancio: ad esempio, nella definizione dell'ambito contenutistico della legge finanziaria; nella mancata espressa prescrizione di adeguato assestamento in connessione con il doveroso regime di competenza mista; nella formulazione delle regole per l'indebitamento; nei successivi interventi in riferimento ad accertamenti di entrata e previsioni di bilancio. A ciò si aggiunge la “istituzionalizzazione” di situazioni patologiche, la cui gravità sul piano dei concreti sviluppi del sistema imporrebbe invece la ricerca di rimedi: con il recepimento del mancato rispetto dei tempi prescritti per la presentazione ed approvazione dei documenti nella disciplina dell'esercizio provvisorio ed il suo aggravamento con la previsione di tempi troppo lunghi per gli adempimenti successivi all'approvazione del bilancio (bilancio amministrativo e assegnazione delle quote di bilancio per la gestione); con la mancata prescrizione del rispetto dei tempi di approvazione dei rendiconti ai fini dell'autorizzazione del ricorso all'indebitamento; con la previsione di fondi “diffusi” per la riassegnazione dei residui perenti e la possibilità di usare anche gli stanziamenti di competenza a questo scopo.

Le linee essenziali della disciplina possono richiamarsi con riferimento al quadro dei documenti decisionali; al bilancio annuale; alla gestione ed alla rendicontazione.

I documenti contabili, elencati nell'art. 1 sugli strumenti fondamentali per la gestione finanziaria della Regione sarda, sono: il programma regionale di sviluppo, PRS; il documento annuale di programmazione economica e finanziaria, DAPEF; la legge finanziaria; il bilancio annuale di previsione redatto in termini di competenza; il bilancio pluriennale di previsione; le leggi collegate alla manovra economico-finanziaria; il rendiconto generale della Regione.

Si rileva, al riguardo, la necessità di adeguare al nuovo quadro dei documenti e dei tempi della manovra il Regolamento del Consiglio regionale, nelle parti riferite ai documenti finanziari. Si tratta

---

“Norme in materia di bilancio e di contabilità della Regione”, a seguito della presentazione dei disegni di legge n. 358 del 1978; n. 25 del 1979 e uno stralcio di questo nel ddl n. 276 del 1982. I lavori preparatori della legge n. 11 del 1983 mostrano l'intento di raccordare la disciplina della manovra di bilancio con quella della programmazione, la quale veniva trasformata da strumento straordinario in metodo ordinario; veniva adottato il solo sistema di competenza, ma si prevedeva anche un semplice preventivo annuale di cassa. Importanti interventi successivi sono rappresentati dalla legge del 1992, con snellimento della legge finanziaria e previsione delle leggi collegate; dalla legge regionale n. 11 del 1998, che ha introdotto il documento di programmazione finanziaria; dalla legge regionale n. 31 del 1998, che riforma l'organizzazione della Regione e la dirigenza; dalla legge regionale n. 23 del 1999, che ha modificato la struttura del bilancio. La legge di contabilità, come modificata dalle successive riforme, è stata nel 1999, coordinata in un testo unico compilativo, in Bollettino Ufficiale della Regione Autonoma della Sardegna, suppl. straord., al n. 26 del 28 agosto 1999. Successivamente, con la legge finanziaria n. 3 del 2003, è stata disposta, all'art. 2, l'adozione della contabilità economico-patrimoniale, da integrare con quella finanziaria.

<sup>40</sup>

Tra le quali il progetto SIBAR, per il sistema informativo di base dell'amministrazione regionale e il disegno di legge n. 260, presentato dalla Giunta regionale il 2 novembre 2006, *Ordinamento della struttura organizzativa e della dirigenza della Regione*, nonché, già realizzati, oltre alla riforma della contabilità regionale, sviluppi di nuovi compiti della Ragioneria generale; potenziamento del Nucleo regionale di valutazione e verifica degli investimenti; il nuovo Consiglio delle autonomie locali e la rinnovata Conferenza permanente Regione-Enti locali.

degli artt. 33 bis, 34, 34 bis, 35, attualmente dedicati a DPEF, esame dei documenti di bilancio (con apposita sessione consiliare di bilancio), legge finanziaria e stralcio delle disposizioni estranee, assegnazione ed esame dei disegni di legge di assestamento del bilancio e di modifica alla legge finanziaria.

Per il documento di programmazione, si opera il collegamento all'inizio della legislatura ed al programma della coalizione di governo nonché la previsione che venga annualmente aggiornato mediante il DAPEF. Il Documento annuale di programmazione economico finanziaria (la cui attuale utilità è stata peraltro posta in discussione durante i lavori consiliari per l'approvazione della legge) viene presentato e approvato con la manovra, e non più anticipatamente, per un periodo corrispondente a quello del bilancio pluriennale, che è non inferiore a tre anni. Il bilancio pluriennale non comporta autorizzazione ad effettuare le spese, con la eccezione di determinate fattispecie.

La legge finanziaria, disciplinata all'art. 4, ha la finalità, tra l'altro, di adeguare i bilanci agli obiettivi contenuti nel DAPEF e autorizzare il limite massimo del ricorso al mercato finanziario. Si rileva l'inconsistenza dei limiti per le modifiche alla legislazione sostanziale vigente, risultando prevista, tra l'altro, la possibilità di "fissare autorizzazioni di spesa per nuovi interventi"<sup>41</sup> che non richiedano una disciplina organica della materia e sotto il vincolo di coerenza con gli strumenti di programmazione regionale". Si vanifica così anche quanto previsto nel regolamento del Consiglio regionale in ordine alla legge finanziaria e allo stralcio delle relative disposizioni estranee (le cosiddette "norme intruse"<sup>42</sup>). Infatti, a seguito di modifiche del settembre 2005, l'art. 34 bis, comma 1, del regolamento prevede che il Presidente del Consiglio accerti, prima dell'assegnazione del disegno di legge alla Commissione finanze, che il disegno di legge finanziaria non rechi disposizioni estranee al suo oggetto, così come definito dalla legislazione regionale in materia di bilancio e di contabilità della Regione. Qualora l'accertamento dia esito positivo, il Presidente del Consiglio, sentito il parere della Commissione finanze, comunica all'Assemblea lo stralcio delle disposizioni estranee.

L'art. 5 disciplina le leggi collegate.

La disciplina relativa all'indebitamento è collocata negli artt. 30, 31 e 32, rispettivamente per autorizzazione di finanziamenti e di prestiti obbligazionari, ristrutturazione di finanziamenti e prestiti, cessione e cartolarizzazione dei crediti. Si prevede 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, purchè il relativo disavanzo sia coperto da mutui e/o altre forme di indebitamento". Ma non è richiesta la previa necessaria approvazione del rendiconto dell'esercizio

---

<sup>41</sup> Nel disegno di legge originario si aggiungeva "anche in materia di organizzazione".

<sup>42</sup> E infatti si legge nella Relazione di maggioranza della Commissione consiliare Programmazione economica e sociale, bilancio, contabilità, credito, finanze e tributi, demanio e patrimonio, partecipazioni finanziarie, pervenuta il 26 aprile 2006, sul disegno di legge finanziaria per il 2007: "Quest'anno sono state ritenute intruse un numero limitato di norme rispetto agli anni scorsi. Infatti la nuova legge di contabilità, applicata quest'anno per la prima volta, consente una più ampia portata dei contenuti della legge finanziaria rispetto alla passata disciplina, considerata assai limitativa". La portata innovativa della legge finanziaria, peraltro era già posta in discussione in vigenza della precedente disciplina, così come lo è nel più restrittivo regime statale, ed è stata l'oggetto di gran parte delle discussioni che hanno caratterizzato l'iter consiliare della legge di riforma contabile, con la proposta di eliminare le lettere l) ed m) dal comma 1 dell'art. 4. Si veda, ad es., Consiglio regionale della Sardegna, XIII Legislatura, Proposta di legge n. 151 (Floris, Cherchi), 21 giugno 2005, "Modifica all'art. 13 della legge regionale 5 maggio 1983, n. 11 (Norme in materia di bilancio e contabilità della regione) e successive modifiche" per la modifica della struttura della legge finanziaria, in quanto la stessa "determina il venir a mancare della stessa certezza della legge, grazie infatti alla certezza dell'approvazione annuale ed ai tempi obbligatori per il suo esame, la legge in questione viene utilizzata per modificare leggi estremamente importanti con procedure istruttorie però pressoché inesistenti" con proposte per limitare il "culto dello stanziamento" e l'oggetto della legge finanziaria alla previsione di: risorse disponibili; spese di investimento con finanziamenti statali o comunitari o con mezzi regionali (effettivi); modalità per copertura dei disavanzi e per contrazione di mutui; capitoli per nuove proposte di legge. Mentre tutti gli interventi legati alla manovra dovrebbero presentarsi come collegati con *iter* autonomo.

di due anni precedente quello interessato, prescrizione che invece accomuna<sup>43</sup> la disciplina di tutte le altre Regioni e degli enti locali.

Di rilievo il vincolo qualitativo alle spese finanziabili con ricorso all'indebitamento con il richiamo alle spese di investimento<sup>44</sup>, in riferimento al quale, superato, come si è visto, l'art. 11 dello statuto dal comma 6 dell'art. 119 Cost., e riconosciuta applicabile la legislazione statale relativa, si dispone che le spese di investimento da finanziarsi col provento dell'indebitamento sono quelle previste dalla normativa statale vigente in materia, oltre ad operare un più generale richiamo alla clausola di maggior favore ed alla norma costituzionale<sup>45</sup>.

Vengono inoltre fissati i limiti quantitativi<sup>46</sup> per la capacità di indebitamento. Questi sono assai vaghi nello statuto, il cui art. 11 li indica in una cifra annuale (senza specificare se debba trattarsi dell'onere per rimborso di capitale e per interessi e se debbano sommarsi gli oneri del debito esistente con quello che si autorizza) non superiore alle entrate ordinarie. Nella legge, stabilisce l'art. 30, comma 4, che le rate di ammortamento di ciascun finanziamento o prestito da autorizzare, sommate alle rate d'ammortamento dei finanziamenti e dei prestiti non ancora estinti, non possono annualmente superare l'ammontare delle entrate tributarie ed extratributarie previste nel bilancio dell'anno in corso alla data di approvazione della legge di autorizzazione dell'indebitamento che abbiano natura permanente e non abbiano destinazione vincolata, al netto di quelle destinate alla copertura delle spese a carattere obbligatorio.

Diverse considerazioni devono farsi in ordine al bilancio annuale.

Nonostante la legge n. 11 del 2006 non proponga espressamente la formulazione dei tradizionali principi del bilancio, questi (annualità, unità, universalità, integrità, specificazione, pareggio contabile, veridicità e pubblicità) sottostanno alla disciplina contabile come espressa o implicita base costituzionale da individuare nell'art. 81 Cost., nonché nelle corrispondenti norme dell'art. 31 dello statuto, dell'art. 4 delle norme di attuazione del 1949 e dell'art. 11 della legge statutaria. Senza contare i principi europei per la sana gestione finanziaria e il rilievo dell'equilibrio.

Il bilancio della Regione, che solo dal 1999 era divenuto sia di competenza che di cassa, un bilancio cosiddetto integrato, simile a quello dello Stato e delle altre Regioni, torna invece alla adozione del sistema unicamente di competenza<sup>47</sup>. Cosicché il criterio per l'imputazione

---

<sup>43</sup> Decreto legislativo n. 76 del 2000 e testo unico per gli enti locali; Friuli Venezia Giulia, legge regionale n. 16 del 1999, art. 5; Sicilia, legge regionale n. 47 del 1977, art. 18, comma 3; Trentino Alto Adige, legge regionale n. 22 del 1991, art. 23, commi 1 e 4; Valle d'Aosta, legge regionale n. 2 del 1989, art. 28, comma 1 e art. 48, commi 2, 3, 4, 5, 6 e 7.

<sup>44</sup> E tuttavia nelle leggi finanziarie 2004, 2005 e 2006, con riguardo all'indebitamento da assumersi a copertura del disavanzo pregresso (proveniente indistintamente dagli esercizi precedenti), non si faceva alcun richiamo direttamente o indirettamente alla sua destinazione.

<sup>45</sup> Art. 30, comma 1, per il quale "ai sensi del comma 5 (erroneamente indicato per il 6?) dell'art. 5 e dell'art. 10 della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, l'autorizzazione e la contrazione di indebitamento finanziario della Regione a carico della stessa sono regolate dalle norme di cui al presente articolo ed all'articolo 31".

<sup>46</sup> Vincoli quantitativi consimili si rinvengono nel decreto legislativo n. 76 del 2000 e nel testo unico per gli enti locali, e, quanto alle altre Regioni a statuto speciale, nella legge regionale del Friuli Venezia Giulia n. 16 del 1999, art. 5, comma 2; in Trentino Alto Adige, nella legge regionale n. 22 del 1991, art. 14.

<sup>47</sup> Nella relazione illustrativa della riforma il bilancio di cassa viene ritenuto superfluo per il controllo della spesa anche per la sussistenza del patto di stabilità, ciò che si rivela in realtà incongruo specialmente in presenza degli obblighi previsti dalle regole del patto di stabilità interno che richiedono di tenere sotto controllo anche la gestione di cassa. La previsione di cassa sarebbe utile anche per ravvicinare il momento dell'autorizzazione all'indebitamento con quello della accensione di mutui e/o emissione di prestiti obbligazionari, che infatti viene poi espressamente collegata alle effettive esigenze di cassa (con il DPEF e con la legge finanziaria). Ma soprattutto occorre rilevare la divaricazione che nella attività finanziaria della Regione sussiste tra le operazioni di competenza e quelle di cassa, tanto da creare una massa di residui che si configura come una gestione parallela rispetto a quella di competenza. In realtà le espressioni utilizzate nella legge di approvazione del bilancio non appaiono appropriate ad un sistema di sola competenza e per altro verso inappropriata sembra la previsione dell'art. 7, comma 2, per il quale "Con la predetta legge e con distinti articoli *sono aggiornati* gli stati di previsione dell'entrata e della spesa e il quadro generale riassuntivo".

temporale delle entrate e delle spese al bilancio ai fini del rispetto del principio dell'annualità, è individuato dalla Regione nella competenza "ovvero l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare e le spese che si prevede di impegnare", con la ulteriore precisazione del concetto di accertamento e di quello di impegno.

Contrastano tuttavia con i principi surrichiamati della veridicità, annualità e competenza del bilancio alcune recenti vicende, che denotano disattenzione per la corretta gestione e documentazione contabile nonché istituzionalizzazione di situazioni "straordinarie". Vicende connesse a disposizioni inserite prima nella legge regionale n. 21 del 2006 e quindi nella legge finanziaria regionale per il 2007 (e 2008), con la quale si sono operate anche modifiche della legge regionale n. 11 del 2006,

Una prima tappa consiste nel disporre legislativamente (in deroga al regime generale di cui all'art. 36, comma 1 della legge regionale n. 11 del 2006 nel testo al momento vigente) l'accertamento di entrate future il cui credito non matura nell'anno. La legge regionale 28 dicembre 2006, n. 21<sup>48</sup>, di "autorizzazione all'esercizio provvisorio del bilancio della Regione per l'anno 2007 e disposizioni per la chiusura dell'esercizio 2006", infatti prevede che "lo stanziamento iscritto in conto del capitolo 12106-01 (UPB E03.034) del bilancio per l'anno 2006 costituisce accertamento d'entrata a valere su quota parte del gettito delle compartecipazioni tributarie spettanti alla Regione in ragione di euro 500.000.000 per ciascuno degli anni 2013 – 2014 – 2015".

Successivamente la legge finanziaria della Regione per il 2007<sup>49</sup>, da un lato qualifica<sup>50</sup> come straordinaria l'operazione effettuata nel 2006, ma dall'altro, contraddittoriamente rispetto a tale

<sup>48</sup>

Con un meccanismo anticipato con la legge regionale n. 1 del 2002, art. 14, comma 2, e in qualche misura avallato dalla previsione nel testo della legge di contabilità precedente (art. 17, ultimo comma) che "la Regione ha altresì facoltà qualora ne ravvisi la necessità di stanziare con la legge di bilancio somme che verranno assegnate dallo Stato negli anni futuri, provvedendo a compensare tali maggiori spese con minori erogazioni per lo stesso scopo negli anni successivi compresi nel bilancio pluriennale in vigore". Con la proposta di legge n. 269 (Floris, Cherchi), presentata al Consiglio regionale della Sardegna, XIII Legislatura, il 23 gennaio 2007, "Proroga dell'esercizio provvisorio e modifiche alla legge regionale 28 dicembre 2006, n. 21", si proponeva la soppressione dell'art. 2 comma 7 della legge regionale n. 21 del 2006 "al fine di superare aspetti in questa contenuti che sembrano in contrasto, così come riconosciuto anche da autorevoli esperti della materia e da Consiglieri regionali di maggioranza, con il disposto dell'art. 81 della Costituzione e dei principi della annualità e veridicità del bilancio. Inoltre il comma in questione, per il suo dubbio contenuto, sembra estraneo alla natura stessa della legge di esercizio provvisorio che ha lo scopo primario di garantire le indispensabili continuità amministrativo-contabili in assenza di un bilancio approvato e non potrebbe perciò essere utilizzato per dare copertura a entrate che, come era facilmente prevedibile, non si sono verificate nell'esercizio trascorso e che correttamente dovrebbero essere oggetto di una specifica norma da inserire nella legge di approvazione del consuntivo 2006".

<sup>49</sup>

Si legge nella Relazione di minoranza della Commissione consiliare Programmazione economica e sociale, bilancio, contabilità, credito, finanze e tributi, demanio e patrimonio, partecipazioni finanziarie, sul relativo disegno di legge pervenuto il 26 aprile 2006: "La legge finanziaria per l'anno 2007 continua a caratterizzarsi per la presenza di norme che parrebbero essere in contrasto con i principi costituzionali e con la normativa comunitaria... Come si ricorderà, vi era una reale ipotesi che anche il Governo nazionale potesse impugnare tale disposizione ma, per vicende che non importa ricordare, il Governo non impugnò; va da sé però che nel sito del Ministero per gli affari regionali è apparso un comunicato nel quale sostanzialmente viene detto che "è stato possibile raggiungere un accordo che scongiura il ricorso alla Corte costituzionale" con l'impegno assunto dal Presidente Renato Soru a considerare la norma in oggetto "quale operazione finanziaria straordinaria". Da tale comunicazione si evince che l'operazione posta in essere dal Consiglio regionale è palesemente illegittima ma, non si capisce per quale ragione, considerandola come operazione straordinaria si è ritenuto di superare un limite costituzionale che a onor del vero permane comunque (forse che la Costituzione può essere violata "una tantum"?). La legge finanziaria contiene, in effetti, l'impegno promesso dal Presidente della Regione (articolo 1, comma 2), ma l'operazione di anticipazione di risorse di compartecipazioni tributarie di esercizi futuri viene ripetuta (articolo 1, comma 1) e, come se ciò non bastasse, la norma che doveva essere "straordinaria" viene codificata come definitiva (articolo 2), giacché in tal senso viene modificata la legge regionale di contabilità, come se si considerasse tale legge di rango pari o superiore alla Costituzione".

<sup>50</sup>

Si prevede infatti all'art. 1, comma 2 che "il disposto di cui alla legge regionale 28 dicembre 2006, n. 21 (autorizzazione all'esercizio provvisorio del bilancio della Regione per l'anno 2007 e disposizioni per la chiusura dell'esercizio 2006) all'articolo 2 deve intendersi quale operazione finanziaria straordinaria finalizzata alla copertura di una quota pari a euro 1.500.000.000 del disavanzo di amministrazione di cui alla legge regionale 24 febbraio 2006, n. 1

affermata “straordinarietà”, non soltanto ripete<sup>51</sup> l’operazione anche per il 2007 (ciò che poi si ripeterà con la legge finanziaria regionale per il 2008), ma addirittura ne codifica il metodo, apportando una duplice correzione alla legge di contabilità, ovvero prevedendo la facoltà per la Regione di stanziare somme costituenti futuri trasferimenti statali, con correlativa modifica della definizione dell’accertamento delle entrate. Infatti nell’art. 30, dopo il comma 7, sono inseriti i seguenti (*bis e ter*): “la Regione ha facoltà qualora ne ravvisi la necessità e nei limiti delle maggiori somme previste per gli esercizi futuri, di stanziare con la legge finanziaria importi che verranno trasferiti dallo Stato negli anni futuri, provvedendo a compensare tali maggiori stanziamenti con minori iscrizioni d’entrata negli anni successivi, nell’ambito del bilancio pluriennale di riferimento. Restano confermate le regole recate dalla normativa che disciplina il patto di stabilità interno”; e “lo stanziamento di cui al comma 7 *bis* è correlato ad iscrizioni di spesa di investimento elencate in apposita tabella della legge finanziaria, ed è rideterminato, in sede di consuntivo, sulla base degli impegni assunti o delle conservazioni di spesa effettuate a’ termini di legge e come tale costituisce residuo attivo. La quota non utilizzata costituisce minore entrata ed è portata ad incremento delle iscrizioni residue delle assegnazioni spettanti per l’anno di pertinenza”.

Con la previsione in bilancio di entrate non di competenza dell’anno di riferimento risultano violati i principi della veridicità e dell’annualità del bilancio preventivo, nonché l’attendibilità del rendiconto. Ma risultano anche lesi i principi del buon andamento e della sana gestione finanziaria, nonché quello del tendenziale (reale) equilibrio del bilancio. Tra l’altro in controtendenza rispetto al sempre maggior risalto che la veridicità dei rendiconti assume in termini di affidabilità, ad esempio in sede statale e nella Regione Friuli Venezia Giulia, dove verifiche di attendibilità si vanno accostando alla parificazione del rendiconto. E in controtendenza rispetto alla stessa riforma contabile sarda che, presentandosi come una esperienza particolarmente avanzata per la realizzazione della contabilità economica, sembra ricercare una rappresentazione più completa e attendibile della situazione economico-finanziaria della Regione.

Tuttavia la legittimità costituzionale delle normative di cui sopra non è stata contestata in sede governativa tramite l’esperimento del ricorso in via principale alla Corte costituzionale. Ma è stata successivamente oggetto di ricorso in via incidentale in occasione del giudizio di parificazione del rendiconto della Regione per il 2006 da parte della Corte dei conti, giudizio che è stato pertanto sospeso. Il rendiconto presenta infatti un risultato determinato dalla contabilizzazione di accertamenti di entrate che appaiono contrastanti con i principi costituzionali che reggono bilanci e rendiconti, ma in applicazione della legislazione regionale. Pertanto la Corte si trova impossibilitata a valutare la legittimità e regolarità della gestione e della rendicontazione se preliminarmente non viene appurata la legittimità delle relative disposizioni.

Nella legge regionale n. 11 non è prescritto espressamente che il risultato di ciascun esercizio rifluisca nel bilancio dell’anno successivo (sistema di competenza mista), come è invece fissato<sup>52</sup>

---

(Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – legge finanziaria 2006), articolo 1, comma 4, conseguente alla modifica dell’articolo 8 dello Statuto speciale introdotta dalla legge n. 296 del 2006, articolo 1, comma 834”.

<sup>51</sup> Infatti prevede all’art. 1, comma 1, che L’Amministrazione regionale è autorizzata ad iscrivere nel proprio bilancio per l’anno 2007 lo stanziamento di euro 500.000.000, quale anticipazione di somme alla stessa assegnate a’ termini della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2007), articolo 1, comma 834 e seguenti, provvedendo a compensare tale stanziamento con una minore iscrizione, di pari importo, nel bilancio per l’anno 2010. La citata somma è correlata alle iscrizioni di spesa, destinate a investimenti, elencate nella tabella E, allegata alla legge, ed è rideterminata, in sede di consuntivo, sulla base degli impegni assunti o delle conservazioni di spesa effettuate a’ termini di legge e come tale costituisce residuo attivo. La quota non utilizzata costituisce minore entrata ed è portata ad incremento delle iscrizioni residue delle assegnazioni spettanti per l’anno 2010. Restano confermate le regole recate dalla normativa che disciplina il Patto di stabilità interno.

<sup>52</sup> Come osserva BRANCASI, *L’ordinamento contabile*, Giappichelli, Torino, 2005, tutti i bilanci degli enti pubblici escluso lo Stato devono tener conto dei risultati conseguiti nel precedente esercizio. Con la necessità di ovviare anche ai problemi che nascono in riferimento ai vincoli qualitativi relativi alle entrate e alle spese. In questo senso dispongono il decreto legislativo n. 76 del 2000, per le Regioni a statuto ordinario, nell’art. 4 al comma 5, e il

per le Regioni e gli enti locali da disposizioni statali e previsto anche nella normativa contabile autonoma delle altre Regioni a statuto speciale.

Troviamo anche qui un bilancio annuale sdoppiato<sup>53</sup>: vi è un bilancio politico semplificato e successivamente è prevista la presentazione, entro quindici giorni, di un documento che rappresenta il bilancio amministrativo, nel quale si ha la ulteriore specificazione rappresentata dalla suddivisione delle unità di entrata e di spesa in capitoli, per la cui gestione la Giunta, il Presidente e gli Assessori, entro sessanta giorni dall'approvazione del bilancio, provvedono a definire gli obiettivi. Si tratta di tempi eccessivamente lunghi che, sommandosi ai consueti ritardi nella approvazione del bilancio, vanificano l'intero meccanismo. Nell'art. 11 alcuni altri elementi si legano a questo nuovo sistema: il bilancio annuale e pluriennale è integrato con un allegato tecnico strutturato per capitoli ai fini della gestione e della rendicontazione che evidenzia i centri di responsabilità cui è affidata la gestione dei medesimi capitoli. Per l'art. 9, comma 2 "I centri di responsabilità amministrativa...adottano gli atti di gestione fatte salve le spese obbligatorie e vincolate nel rispetto delle procedure previste dall'art. 9 della legge regionale n. 31 del 1998 e successive modifiche e integrazioni"; per il comma 5, "entro i quindici giorni successivi all'entrata in vigore della legge di bilancio le unità previsionali di base ivi previste sono ripartite in capitoli. La ripartizione, effettuata con decreto dell'Assessore regionale della programmazione, bilancio credito e assetto del territorio, è inviata alla Ragioneria generale e, per conoscenza, al Consiglio regionale. Per l'art 16, l'Assessore, ove occorra, opera la ripartizione delle somme dei capitoli fra centri di responsabilità.

Le entrate sono ripartite in titoli, secondo la classificazione economica di primo livello, distinguendole secondo che siano di natura: tributaria, contributiva, extratributaria, derivanti da trasformazioni di capitale o riscossioni di crediti, derivanti da mutui o prestiti, relative a partite di giro; in categorie secondo la natura economica dei cespiti; infine per unità previsionali di base. Per le spese si ha la ripartizione in unità previsionali di base definita con riguardo alle politiche regionali, in quanto esse sono "determinate con riferimento a specifiche aree omogenee di attività corrispondenti alle materie di competenza regionale e relative a gruppi omogenei di attività all'interno della medesima funzione obiettivo"; quindi in titoli, secondo che siano spese correnti, spese in conto capitale, spese per rimborso di prestiti, o spese per partite di giro. La successiva ripartizione amministrativa delle spese in capitoli, che costituiscono le unità economiche elementari ai fini della gestione e della rendicontazione, avviene secondo l'oggetto, il contenuto economico e funzionale,

Tra i fondi di riserva e i fondi speciali, sono previsti anche fondi per la riassegnazione dei residui perenti con modalità che sembrano prendere atto di una abnorme massa di residui perenti, in quanto "ad ogni direzione generale è attribuito un fondo speciale per la riassegnazione dei residui perenti eliminati negli esercizi precedenti per perenzione amministrativa, relativo sia a spese di parte corrente che a quelle in conto capitale".

Tra le variazioni al bilancio non è imposto l'assestamento con legge, a differenza<sup>54</sup> di quanto avviene con generalità nella disciplina contabile dello Stato, delle Regioni e degli enti locali, seguita anche dalle normative autonome delle altre Regioni a statuto speciale.

---

testo unico per gli enti locali all'art. 165, comma 11 e all'art 187. Così anche la legge regionale del Friuli Venezia Giulia n. 7 del 1988, art.6, comma 4; la legge regionale della Sicilia n. 47 del 1977, art. 1, comma 11; la legge regionale del Trentino Alto Adige n. 10 del 1991, art. 14, comma 1; la legge regionale della Valle d'Aosta n. 2 del 1989 art. 32.

<sup>53</sup>

<sup>54</sup> Rileva A. BRANCASI, *L'ordinamento contabile*, cit., 225, che l'assestamento è indispensabile in presenza di un bilancio di competenza mista e/o di un bilancio di cassa. L'assestamento è però anche occasione per adeguare le previsioni in relazione all'andamento della gestione nel primo periodo dell'esercizio: è l'occasione per verificare la tenuta degli equilibri originariamente stabiliti. Per lo Stato, che non ha un sistema di competenza misto, ma ha un bilancio anche di cassa, in base alla legge n. 468 del 1978, art. 17, l'assestamento si lega all'accertamento dei residui. Per le regioni a statuto ordinario, in base al decreto legislativo n. 76 del 2000, art. 15, l'assestamento collega l'accertamento dei residui alle previsioni del bilancio di cassa e quello dell'avanzo o disavanzo al sistema di

È prevista la omogeneizzazione per i bilanci e rendiconti di enti e agenzie regionali (art. 28).

Passando alle regole per la gestione e la rendicontazione, si rileva innanzitutto che l'art. 29 disciplina in modo tradizionale l'esercizio provvisorio del bilancio, aggiungendosi tuttavia l'ipotesi del ricorso a tale istituto per mancata presentazione del disegno di legge di bilancio: "in caso di mancata presentazione del disegno di legge di bilancio, l'esercizio provvisorio è autorizzato sulla base del bilancio dell'esercizio precedente".

Ad esplicitazione del regime di competenza, per l'art. 36, comma 1, recitava: "l'entrata è accertata quando è appurata la ragione del credito, l'identità del debitore e l'ammontare del credito che viene a scadenza entro l'esercizio finanziario". Ma tale normativa è stata modificata con la legge finanziaria regionale per il 2007, con un intervento che è stato oggetto del richiamato ricorso alla Corte costituzionale da parte della Corte dei conti. Di conseguenza la definizione degli accertamenti delle entrate è al momento la seguente: "l'entrata è accertata quando è appurata la ragione del credito, l'identità del debitore e l'ammontare del credito; per le entrate derivanti da partecipazioni ai tributi erariali l'accertamento è effettuato sulla base del relativo gettito risultante dalle comunicazioni degli uffici finanziari dello Stato e sulla base degli elementi da assumere a riferimento per la quantificazione della spettanza annua", risultandone così eliminato il requisito della scadenza nell'esercizio.

Per l'art. 38, commi 1 e 2, "formano impegno, entro i limiti degli stanziamenti di competenza dell'esercizio, le somme dovute in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili. L'obbligazione giuridicamente perfezionata, relativa all'impegno di cui al comma 1, deve venire, di norma, a scadenza entro il termine dell'esercizio". Sono possibili prenotazioni di impegno ed è previsto l'obbligo del disimpegno quando il vincolo giuridico sottostante all'impegno viene meno.

L'art. 43 (Limitazione all'assunzione di impegno e di pagamento), prevede un sistema "tagliaspesa", simile a quello che in sede statale è stato oggetto di svariate valutazioni anche negative ma che ha soprattutto mostrato i suoi limiti all'atto pratico, stabilendo che "ai fini di un efficace controllo del rispetto del patto di stabilità e dell'andamento dei pagamenti in relazione alle disponibilità sussistenti nella Tesoreria regionale, con delibera della Giunta regionale adottata su proposta dell'Assessore regionale alla programmazione...sono definite le limitazioni all'emissione dei titoli di impegno e dei titoli di pagamento a carico del bilancio regionale in termini quantitativi e qualitativi, con esclusione delle spese...".

I controlli di ragioneria, previsti all'art. 58, ed in particolare le verifiche di regolarità contabile che condizionano la registrazione, entro quindici giorni dal ricevimento, degli impegni di spesa, si gravano di difficoltà in presenza di una consistenza abnorme di residui nonché di regole particolarmente elastiche<sup>55</sup> per la loro gestione, senza contare pregresse assai dubbie operazioni di abbattimento mediante economia anche di residui formali.

Anche nell'analisi dei risultati complessivi della gestione finanziaria si rileva la problematica<sup>56</sup>

---

competenza misto. Per il testo unico degli enti locali (dove il bilancio è di sola competenza), art. 186 e art. 193, l'assetto è funzionale al sistema di competenza misto. Quanto alle regioni a statuto speciale, Friuli Venezia Giulia, legge regionale n. 16 del 1999, art. 18, comma 1; Sicilia, legge regionale n. 47 del 1977, art. 9; Trentino Alto Adige, legge regionale n. 22 del 1991, art. 21, comma 1; Valle d'Aosta, legge regionale n. 2 del 1989, art. 43, commi 1 e 2.

<sup>55</sup> Oltre quanto rilevato in ordine ai fondi di riserva per riassegnazione di residui perenti, si prevede (art. 60, comma 5) che "al pagamento delle spese eliminate si può provvedere anche utilizzando gli stanziamenti dei corrispondenti capitoli della competenza dell'esercizio".

<sup>56</sup> D'interesse appaiono al riguardo le Relazioni della Corte dei conti sul rendiconto generale della Regione. Dal conto consuntivo dell'esercizio finanziario 2004 si evince l'abbattimento del disavanzo mediante accertamento di economie di spesa (per un totale in euro di 1.033.041.498), conseguite non soltanto con effettive economie, ovvero somme stanziata nella previsione di competenza del bilancio ma non impegnate, (429.771.702), ma anche mediante la cancellazione di residui per perenzione amministrativa (400.293.760), operazione non risolutiva per tutti quei casi nei quali sono state assunte obbligazioni, nonché mediante una scorretta operazione di disimpegno di residui formali (cui per definizione corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate) con cancellazione dal conto dei residui. Nella

della consistenza dei residui attivi e passivi nonché l'ulteriormente problematico utilizzo di molto discutibili metodi (in particolare con la legge regionale n. 9 del 2004) di abbattimento dei residui e di conseguenza del disavanzo di amministrazione.

Quanto al rendiconto generale<sup>57</sup>, sono previsti lo stato patrimoniale, il conto economico, la nota integrativa, redatti secondo le disposizioni del codice civile, per quanto applicabili.

Inoltre (art. 61) "al fine di monitorare la dinamica dei fatti gestionali, la Regione adotta un sistema di contabilità economico-patrimoniale, integrato con quello finanziario, che consenta l'elaborazione dello stato patrimoniale, del conto economico e della nota integrativa secondo i criteri ed i principi di cui agli artt. 2423 e seguenti del codice civile, in quanto applicabili ai fatti gestionali della stessa Regione, anche al fine di consentire le rilevazioni utili per l'effettuazione del controllo interno di gestione". La Giunta regionale con apposite direttive adotta le misure applicative ed in particolare la struttura dello stato patrimoniale, del conto economico e della nota integrativa, il piano dei conti, il piano dei centri di costo, le regole contabili, i criteri di valutazione del patrimonio e individua le attività gestionali in capo ai competenti centri di responsabilità. Sulle direttive è previsto il parere della Commissione consiliare competente.

---

relazione per l'esercizio 2005, si rileva la consistenza quantitativa del fenomeno residui e come il conto del patrimonio non assicura veridicità sulla reale consistenza del debito complessivo (per residui perenti o cancellati). Inoltre sono stati rilevati residui formali che non hanno subito movimentazione.

<sup>57</sup>

Occorre anche qui rilevare l'esigenza imprescindibile del rispetto dei tempi. Mentre risultano approvati solo con leggi regionali 30 novembre 2005 nn. 15, 16, 17, 18, 19, i rendiconti generali della Regione per gli anni dal 2000 al 2004.