



CORTEI DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA ROMAGNA

**REGIONE EMILIA-ROMAGNA - RELAZIONE SULLE TIPOLOGIE DELLE COPERTURE
ADOTTATE E SULLE TECNICHE DI QUANTIFICAZIONE DEGLI ONERI RELATIVI ALLE LEGGI
REGIONALI PUBBLICATE NELL'ANNO 2019**

*(art. 1, comma 2, d.l. 10 ottobre 2012 n.174, conv., con mod., dalla l. 7 dicembre 2012, n. 213, come
modificato dal d.l. 24 giugno 2014, n. 91, conv., con mod., dalla l. 11 agosto 2014, n. 116)*

Deliberazione n. 49/2020/RQ

Bologna, 18 giugno 2020

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA ROMAGNA

**REGIONE EMILIA-ROMAGNA - RELAZIONE SULLE TIPOLOGIE DELLE COPERTURE
ADOTTATE E SULLE TECNICHE DI QUANTIFICAZIONE DEGLI ONERI RELATIVI ALLE LEGGI
REGIONALI PUBBLICATE NELL'ANNO 2019**

*(art. 1, comma 2, d.l. 10 ottobre 2012 n.174, conv., con mod., dalla l. 7 dicembre 2012, n. 213,
come modificato dal d.l. 24 giugno 2014, n. 91, conv., con mod., dalla l. 11 agosto 2014, n.116)*

Relatore: *presidente Marco Pieroni*

Ha collaborato: Laura Villani

INDICE

<i>Deliberazione</i>	5
1. Il quadro normativo di riferimento.....	8
2. Principi costituzionali ed elaborazione giurisprudenziale in materia di copertura delle leggi di spesa.....	9
3. L'ordinamento contabile regionale.	21
4. Novità ordinamentali.....	30
5. Le leggi della regione Emilia-Romagna pubblicate nel 2019.....	30
6. Le leggi che non recano oneri espressi	36
7. Le leggi onerose.....	39
8. Il contraddittorio con la regione Emilia-Romagna	45
9. Osservazioni conclusive	54



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati

dott. Marco Pieroni	presidente (relatore);
dott. Massimo Romano	consigliere;
dott. Tiziano Tessaro	consigliere;
dott.ssa Khelena Nikifarava	referendario
dott.ssa Elisa Borelli	referendario;
dott.ssa Ilaria Pais Greco	referendario

Adunanza del 18 giugno 2020

Relazione sulle tipologie delle coperture adottate e sulle tecniche di quantificazione degli oneri relativi alle leggi della Regione Emilia-Romagna pubblicate nell'anno 2019

Visti gli artt. 81, 97, 100, secondo comma, 117 e 119 della Costituzione;

Visto il testo unico delle leggi sull'ordinamento della Corte dei conti, approvato con il regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni ed integrazioni;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20 recante “Disposizioni in materia di giurisdizione e di controllo della Corte dei conti”;

Visto il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e successive modificazioni ed integrazioni;

Visto il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, in legge 7 dicembre 2012, n. 213, e in particolare, l'art. 1, commi 2 e 8, così come modificato dall'art. 33, comma 2, lett. a), n. 1), d.l. 24 giugno 2014, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla l. 11 agosto 2014, n. 116;

Visti gli artt. 17 e 19 della legge 31 dicembre 2009, n. 196;

Vista la deliberazione della Sezione delle autonomie del 20 marzo 2013, n. 10/SEZAUT/2013/INPR, avente ad oggetto “Prime linee di orientamento per le relazioni semestrali sulla tipologia delle coperture finanziarie e sulle tecniche di quantificazione degli oneri

delle leggi regionali ai sensi dell'art. 1, comma 2 del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 convertito in legge n. 213 del 2012”;

Visto il regolamento del 16 giugno 2000, n. 14 per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, deliberato dalle Sezioni Riunite della Corte dei conti, e successive modificazioni;

Vista la bozza di *Relazione sulle tipologie delle coperture adottate e sulle tecniche di quantificazione degli oneri relativi alle leggi della Regione Emilia-Romagna pubblicate nell'anno 2019*, approvata dal Collegio in occasione della seduta da remoto (tramite piattaforma *Teams*) in data 20 marzo 2020 e trasmessa ai vertici regionali in data 23 marzo 2020;

Tenuto conto delle controdeduzioni formulate dalla Regione in occasione della videoconferenza in data 19 maggio, ore 15:30, in particolare dai rappresentanti dell'Assemblea legislativa, la cui delegazione era presieduta dal Dottor. Leonardo Draghetti, e della Giunta regionale, la cui delegazione era presieduta dal Dottor Francesco Raphael Frieri e dal Dottor Onelio Pignatti, poi trasfusa in due diverse relazioni scritte (con allegati) trasmesse dalla Regione alla Sezione della Corte dei conti via *mail* in data 29 maggio;

Vista l'ordinanza presidenziale n. 42/2020, con la quale la bozza di *Relazione* è stata deferita all'esame collegiale della Sezione;

Udito nella camera di consiglio in videoconferenza, tramite piattaforma *Teams*, il relatore presidente Marco Pieroni;

DELIBERA

È approvata la “*Relazione sulle tipologie delle coperture adottate e sulle tecniche di quantificazione degli oneri relativi alle leggi della Regione Emilia-Romagna pubblicate nell'anno 2019*” (art. 1, comma 2, d.l. n. 174/2012, conv., con mod., dalla l. n. 213/2012)

DISPONE

che la presente deliberazione e l'allegata relazione, che ne fa parte integrante, sia pubblicata sul sito istituzionale della Corte dei conti, e che venga inviata, mediante posta elettronica certificata:

- al Presidente dell'Assemblea legislativa, ai sensi dell'art. 1, comma 2, del d.l. n. 174/2012, conv., con mod., dalla l. n. 213/2012;
- al Presidente della Giunta della Regione Emilia-Romagna, ai sensi dell'art. 1, comma 2, del d.l. n. 174/2012, conv., con mod., dalla l. n. 213/2012;
- alla Presidenza del Consiglio dei ministri e al Ministero dell'economia e delle finanze, ai sensi dell'art. 1, comma 8, del d.l. n. 174/2012, conv., con mod., dalla l. n. 213/2012;

Così deciso in Bologna, nella camera di consiglio del 18 giugno 2020.

Il presidente relatore

(Marco Pieroni)

(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria nella data di apposizione
della firma del Funzionario preposto

Il Funzionario preposto

(Rossella Broccoli)

(firmato digitalmente)

1. Il quadro normativo di riferimento.

1.1. Secondo la previsione dell'art. 1, comma 2, del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213¹ ², “annualmente le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti trasmettono ai Consigli regionali una relazione sulla tipologia delle coperture finanziarie adottate nelle leggi regionali approvate nell'anno precedente e sulle tecniche di quantificazione degli oneri”³ ⁴.

Nel vigente assetto istituzionale, la Corte dei conti - in posizione di indipendenza e neutralità e posta al servizio dello Stato-ordinamento - è chiamata ad esercitare, quale garante imparziale, il controllo sull'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico nel suo complesso delle amministrazioni pubbliche a salvaguardia dell'unità economica della Repubblica⁵ e dei vincoli che derivano dall'appartenenza all'Unione europea⁶.

In merito alla legislazione di spesa, la Corte, con apposito referto annuale, al fine di verificare il rispetto del principio della copertura finanziaria della legislazione di spesa (art. 81, terzo comma,

¹ Nel testo modificato dall'art. 33, comma 2, del d.l. 24 giugno 2014, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 2014, n. 116.

² La disposizione è stata ritenuta conforme a Costituzione con la sentenza della Corte costituzionale n. 39/2014, punto 6.3.3. del *Considerato in diritto*. La Corte ha ritenuto che “Il controllo introdotto trova fondamento costituzionale e riveste natura collaborativa. Questa Corte ha espressamente affermato – anche in relazione agli enti territoriali dotati di autonomia speciale – che il legislatore è libero di assegnare alla Corte dei conti qualsiasi altra forma di controllo con queste caratteristiche (*ex plurimis*, sentenze n. 29 del 1995; nonché n. 179 del 2007, n. 267 del 2006), stante la posizione di indipendenza e neutralità del giudice contabile al servizio dello Stato-ordinamento, quale garante imparziale dell'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico nel suo complesso e della corretta gestione delle risorse (sentenza n. 60 del 2013). Alla luce della richiamata giurisprudenza della Corte, l'istituto disciplinato dalla norma impugnata, risulta funzionale da un lato ad ampliare il quadro degli strumenti informativi a disposizione del Consiglio, per consentire – come osserva l'Avvocatura dello Stato – la formulazione di meglio calibrate valutazioni politiche del massimo organo rappresentativo della Regione, anche nella prospettiva dell'attivazione di processi di “autocorrezione” nell'esercizio delle funzioni legislative e amministrative (sentenza n. 29 del 1995; nonché sentenza n. 179 del 2007), e, dall'altro, a prevenire squilibri di bilancio (tra le tante, sentenze n. 250 del 2013; n. 70 del 2012). La relazione semestrale ai consigli regionali sulla tipologia delle coperture finanziarie adottate nelle leggi regionali e sulle tecniche di quantificazione degli oneri, ancorché obbligatoriamente prevista, si mantiene pertanto nell'alveo dei controlli di natura collaborativa e di quelli comunque funzionali a prevenire squilibri di bilancio e non può conseguentemente ritenersi lesiva dei parametri invocati, posta la collocazione su piani distinti, seppur concorrenti nella valutazione degli effetti finanziari delle leggi regionali, delle funzioni intestate alla sezione regionale della Corte dei conti rispettivamente dall'art. 33, comma 4, del d.P.R. n. 902 del 1975, da un lato, e dall'impugnato art. 1, comma 2, del d.l. in esame, dall'altro. Da ciò segue la non fondatezza della questione.”.

³ Si ricorda come l'originario testo dell'art. 1, comma 2, del d.l. n. 174 del 2012 prevedesse una cadenza semestrale delle relazioni.

⁴ La Corte costituzionale, con la sentenza n. 39/2014, punto 6.3.3. del *Considerato in diritto*, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale del citato art. 1, comma 2, del d.l. n. 174/2012.

⁵ Artt. 81, 97, primo comma, 100, secondo comma, 117, secondo e terzo comma, 119 e 120 Cost.; legge n. 243 del 2012.

⁶ Artt. 11 e 117, primo comma, Cost.

Cost.), è chiamata ad individuare la natura degli oneri previsti dalle nuove disposizioni, valutarne le quantificazioni e l'idoneità dei mezzi di copertura di volta in volta apprestati (art. 17, comma 1, l. n. 196/2009).

Relativamente alla legislazione regionale di spesa, con l'art. 38 del d.lgs. n. 118 del 2011 (come sostituito dall'art. 1, comma 1, lett. a, d.lgs. n. 126 del 2014), è stata superata l'incerta formulazione del previgente art. 3 del d.lgs. n. 76 del 2000, poi riprodotto nelle diverse leggi di contabilità regionali, in forza della quale si era soliti rinviare, sia per la copertura che per la quantificazione degli oneri previsti dalle singole leggi, alla legge di bilancio. Ciò aveva determinato, nel passato, la sostanziale elusione dell'obbligo di copertura sancito dall'art. 81, ora comma terzo, della Costituzione.

1.2. Con le deliberazioni nn. 277/RQ/2013, 178/RQ/2014, 123/RQ/2015, 61/RQ/2016, 54/RQ/2018 e 46/RQ/2019, la Sezione ha approvato le relazioni sulle leggi regionali di spesa emanate dalla Regione Emilia-Romagna, rispettivamente, nel corso degli esercizi 2013 (primo e secondo semestre), 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018.

Nella presente relazione si espongono i risultati dell'analisi compiuta relativamente alle leggi emanate nell'esercizio 2019.

Occorre qui precisare che la Relazione, da un punto di vista di logica ordinamentale, deve necessariamente precedere il giudizio di parificazione del consuntivo regionale, in quanto, quest'ultimo, registra gli effetti anche della vigente legislazione onerosa approvata nel 2019 e che, per la maggioranza degli oneri ad essa sottesa, ha già spiegato effetti nel corso dell'esercizio oggetto del successivo scrutinio in sede di parificazione da parte della sezione di controllo della Corte dei conti; sicché, eventuali profili di criticità riferiti alla legislazione ordinaria potranno essere di ausilio sia ai fini di un affinamento della legislazione di spesa da parte degli organi a ciò deputati (Assemblea regionale e Giunta) sia in sede di analisi del *reddes ratiorem* operata dalla Corte nella sede propria del giudizio di parificazione del conto consuntivo regionale.

2. Principi costituzionali ed elaborazione giurisprudenziale in materia di copertura delle leggi di spesa.

2.1. La copertura finanziaria delle leggi di spesa.

L'art. 81 della Costituzione (nel testo in vigore a decorrere dall'esercizio finanziario 2014; cfr. art. 6, comma 1, l.cost. n. 1/2012) stabilisce che “ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri provvede ai mezzi per farvi fronte”.

Il precetto costituzionale, dunque, nel confermare il principio della copertura precedentemente recato dall'art. 43 del r.d. n. 2440 del 1923, ne ha esteso la portata a qualsiasi onere previsto dalla legislazione onerosa, sia in termini di maggiore spesa che di minore entrata.

Requisito indefettibile della “copertura finanziaria” è che essa deve essere sempre valutata *ex ante*, deve consentire la riconducibilità dell’onere alla specifica correlata copertura e deve essere credibile e ragionevolmente argomentata secondo le regole dell’esperienza e della pratica contabile (Corte cost., sent. n. 26 del 2013).

2.2. *Relazione tecnica*

Per effettuare lo scrutinio finanziario della legislazione di spesa regionale, è necessario disporre di tutti gli elementi informativi richiesti dalla legge, primo fra tutti, la “Relazione tecnica” (cfr., Corte cost., sent. n. 26/2013).

Come è noto, anche il legislatore regionale è chiamato al rispetto dell’obbligo (art. 17, in quanto richiamato dall’articolo 19 della legge n. 196 del 2009) di redigere una relazione tecnica giustificativa della legislazione regionale in relazione agli oneri ad essa sottesi (Corte cost., sentt. n. 26/2013; n. 313/1994). Difatti, ogni disposizione, che comporti conseguenze finanziarie di carattere positivo o negativo deve essere corredata da un’apposita istruttoria e successiva allegazione degli effetti previsti e della relativa compatibilità con le risorse a disposizione (Corte cost., sent. n. 224/2014).

Quanto alla qualità e all’accuratezza delle Relazioni tecniche che accompagnano la legislazione regionale, ne va apprezzato un sostanziale miglioramento.

Tuttavia, nella direzione di costante affinamento, va ancor meglio curata la ricostruzione delle quantificazioni degli oneri riportati, per rendere più limpidi gli effettivi contorni finanziari della decisione legislativa, il che vale - anche se in tono meno rilevante - pure nel caso in cui si ricorra alla tecnica del tetto di spesa, quando l’ammontare di risorse non risulti coerente con la dimensione dell’intervento e soprattutto con un basso livello di automaticità del relativo impatto sui bilanci: in caso contrario, infatti, da quest’ultimo punto di vista, sarebbe lo stesso limite di spesa a poter risultare travolto ovvero trascinato dalla pressione degli elementi di base che determinano l’onere, in presenza non solo di diritti soggettivi ma anche di una serie di situazioni più sfumate soggettivamente rilevanti e difficilmente comprimibili (ovvero modulabili) per tener conto delle risorse di volta in volta disponibili, in quanto dipendenti per esempio da variabili esogene e quindi non nel controllo del soggetto erogatore.

Le possibili sottostime degli oneri, di rado verificabili *ex ante* in assenza di Relazioni tecniche esaustive, potrebbero dunque rappresentare la premessa di evoluzioni negative delle decisioni di spesa regionali e dei conseguenti equilibri di bilancio.

2.3. *Estensione alle Regioni dei principi concernenti la copertura finanziaria delle leggi.*

Con riferimento (anche) alle Regioni, l’art. 19 della legge n. 196 del 2009 (Legge di contabilità e finanza pubblica) prevede, al comma 1, che “Le leggi e i provvedimenti che comportano oneri, anche sotto forma di minori entrate, a carico dei bilanci delle amministrazioni pubbliche devono

contenere la previsione dell'onere stesso e l'indicazione della copertura finanziaria riferita ai relativi bilanci, annuali e pluriennali” e, al comma 2, che “Ai sensi dell'articolo 81, terzo comma, della Costituzione, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano sono tenute a indicare la copertura finanziaria alle leggi che prevedano nuovi o maggiori oneri a carico della loro finanza e della finanza di altre amministrazioni pubbliche anche attraverso il conferimento di nuove funzioni o la disciplina delle funzioni ad esse attribuite. A tal fine utilizzano le metodologie di copertura previste dall'articolo 17.”.

Con la sentenza n. 26 del 2013, la Corte costituzionale ha sancito il carattere immediatamente precettivo della previsione contenuta nell'art. 81, (ora) terzo comma, della Costituzione anche con riferimento alla potestà legislativa delle Regioni, indipendentemente dalla presenza di norme interposte. Ne consegue che le disposizioni di cui agli articoli 17 e 19 della legge n. 196/2009 puntualizzano sul piano tecnico il principio costituzionale della copertura delle leggi che istituiscono nuovi o maggiori oneri⁷ 8.

In base alle prescrizioni della legge n. 196 alle quali devono attenersi anche le Regioni, fatti salvi i necessari adattamenti, la copertura finanziaria deve essere assicurata attraverso le seguenti modalità previste nell'art. 17, comma 1:

⁷ La Corte, nella citata sentenza n. 26 del 2013, ha rilevato che: “Quanto al giudizio di idoneità delle modalità di copertura delle diverse tipologie di spesa, questa Corte ha già avuto modo di affermare che il principio dell'equilibrio di bilancio di cui all'art. 81, quarto comma, Cost., opera direttamente, a prescindere dall'esistenza di norme interposte. Con riguardo al caso in esame, il carattere precettivo generale dell'art. 81, quarto comma, Cost. è in grado di vincolare la disciplina delle fonti di spesa di carattere pluriennale, aventi componenti variabili e complesse (sentenze n. 70 del 2012, n. 25 del 1993, n. 384 del 1991, n. 19 del 1970). Gli artt. 17 e 19 della legge n. 196 del 2009 costituiscono una mera specificazione del principio in questione con riguardo a detta categoria di spese: l'art. 17 inerisce alle modalità di copertura finanziaria delle leggi statali; l'art. 19 le estende a tutte le Regioni e alle Province autonome di Trento e Bolzano. In sostanza le due disposizioni non comportano un'innovazione al principio della copertura, bensì una semplice puntualizzazione tecnica (come confermato, tra l'altro, dall'incipit dell'art. 17: «in attuazione dell'articolo 81, quarto comma, della Costituzione...») ispirata dalla crescente complessità della finanza pubblica. Questa Corte ha costantemente affermato che: a) le leggi istitutive di nuove spese debbono contenere una «esplicita indicazione» del relativo mezzo di copertura (*ex plurimis*, sentenze n. 386 e n. 213 del 2008, n. 359 del 2007 e n. 9 del 1958); b) che a tale obbligo non sfuggono le norme regionali (*ex plurimis*, sentenze n. 213 del 2008 e n. 16 del 1961); c) che solo per le spese continuative e ricorrenti è consentita l'individuazione dei relativi mezzi di copertura al momento della redazione e dell'approvazione del bilancio annuale, in coerenza con quanto previsto – tra l'altro – dall'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 76 del 2000 (sentenze n. 446 del 1994, n. 26 del 1991 e n. 331 del 1988).”.

⁸ In proposito, va tenuto presente quanto rilevato dalla Sezione delle autonomie con deliberazione n. 10/2013/INPR, secondo la quale “L'espresso rinvio alle tecniche di copertura finanziaria previste dall'art. 17 [della legge n. 196] per le leggi statali implica che le Regioni sono tenute ad uniformare la propria legislazione di spesa non solo ai principi ed alle regole tecniche previsti dall'ordinamento in vigore, ma anche ai principi di diritto che la giurisprudenza costituzionale ha enucleato dalla pluridecennale attuazione del principio di copertura finanziaria sancito dall'art. 81 Cost. Alla luce di tali principi e regole tecniche devono essere lette, pertanto, anche le norme di coordinamento in materia di copertura delle leggi di spesa contenute nel decreto legislativo n. 76 del 2000 [riferimento da intendersi ora al d.lgs. n. 118 del 2011], che per le Regioni costituiscono, insieme alle norme statutarie delle Regioni e Province autonome, parametro interposto di conformità costituzionale delle leggi regionali di contabilità e, a seguire, delle relative leggi regionali di spesa.”.

“a) mediante utilizzo degli accantonamenti iscritti nei fondi speciali previsti dall'articolo 18, restando precluso sia l'utilizzo di accantonamenti del conto capitale per iniziative di parte corrente, sia l'utilizzo per finalità difformi di accantonamenti per regolazioni contabili e debitorie e per provvedimenti in adempimento di obblighi internazionali;

a-*bis*) mediante modifica o soppressione dei parametri che regolano l'evoluzione della spesa previsti dalla normativa vigente, dalle quali derivino risparmi di spesa;

b) mediante riduzione di precedenti autorizzazioni legislative di spesa. Ove dette autorizzazioni siano affluite in conti correnti o in contabilità speciali presso la Tesoreria statale, si procede alla contestuale iscrizione delle risorse da utilizzare come copertura nello stato di previsione dell'entrata, disponendone il versamento. Per le risorse affluite alla Tesoreria statale, la congruità della copertura è valutata anche in relazione all'effettiva riduzione della capacità di spesa dei Ministeri;

c) mediante modificazioni legislative che comportino nuove o maggiori entrate; resta in ogni caso esclusa la copertura di nuovi o maggiori oneri di parte corrente attraverso l'utilizzo dei proventi derivanti da entrate in conto capitale.”.

Anche per le Regioni assume rilievo la previsione contenuta nel comma 1-*bis* del citato art. 17, secondo la quale “Le maggiori entrate rispetto a quelle iscritte nel bilancio di previsione derivanti da variazioni degli andamenti a legislazione vigente non possono essere utilizzate per la copertura finanziaria di nuove o maggiori spese o riduzioni di entrate e sono finalizzate al miglioramento dei saldi di finanza pubblica.”.

Pure, va tenuto presente l'obbligo di una relazione tecnica “[...] sulla quantificazione delle entrate e degli oneri recati da ciascuna disposizione, nonché delle relative coperture, con la specificazione, per la spesa corrente e per le minori entrate, degli oneri annuali fino alla completa attuazione delle norme e, per le spese in conto capitale, della modulazione relativa agli anni compresi nel bilancio pluriennale e dell'onere complessivo in relazione agli obiettivi fisici previsti [...]” (art. 17, commi 2 e 3, l. n. 196/2009).

La Corte costituzionale ha più volte ribadito l'imprescindibile esigenza che le norme legislative rechino l'indicazione dei mezzi per far fronte alle spese che esse introducono. Si tratta di un obbligo costituzionale al quale anche il legislatore regionale (*ex plurimis*, sentenza n. 68/2011), non può sottrarsi ogni qual volta esso preveda attività che non possano realizzarsi se non per mezzo di una spesa, e quest'ultima possa e debba venire quantificata secondo una stima effettuata «in modo credibile» (sentenze n. 115 e n. 214/2012).

Con la citata sentenza n. 26 del 2013, la Corte ha anche affermato come non sia consentita la stima apodittica degli oneri autorizzati, specie in situazioni nelle quali la loro quantificazione non possa prescindere da stime economiche presuntive basate su calcoli matematici e statistici. Anche in tali casi, è necessaria, “una relazione tecnica giustificativa degli stanziamenti di bilancio ed

illustrativa delle modalità dinamiche attraverso le quali qualsiasi sopravvenienza possa essere gestita in ossequio al principio dell'equilibrio del bilancio”.

La Corte dei conti - Sezione delle Autonomie, con deliberazione n. 10/2013/INPR, ha precisato che “La relazione tecnica di accompagnamento all’iniziativa legislativa, pertanto, dovrà necessariamente contenere sia il prospetto riepilogativo degli effetti finanziari di ciascuna disposizione e la specifica indicazione dei metodi di quantificazione e compensazione, per la spesa corrente e le minori entrate, degli oneri annuali fino alla completa attuazione delle norme e, per le spese in conto capitale, della modulazione relativa agli anni compresi nel bilancio pluriennale e dell'onere complessivo in relazione agli obiettivi fisici previsti, sia la illustrazione credibile, argomentata e verificabile dei dati e degli elementi idonei a suffragare l'ipotesi di invarianza degli effetti sui saldi di bilancio, anche attraverso l'indicazione dell'entità delle risorse già esistenti e delle somme stanziare in bilancio. Ciò in quanto la eventuale declaratoria di assenza di oneri non può valere, di per sé, a rendere dimostrato il rispetto dell'obbligo di copertura, dato che, secondo gli insegnamenti della Consulta, non «si può assumere che mancando nella legge ogni indicazione della così detta “copertura”, cioè dei mezzi per far fronte alla nuova o maggiore spesa, si debba per questo solo fatto presumere che la legge non implichi nessun onere o nessun maggiore onere. La mancanza o l'esistenza di un onere si desume dall'oggetto della legge e dal contenuto di essa» (sentenze n. 83/1974 e n. 30/1959).”.

Trattandosi di disposizione applicabile anche alle Commissioni assembleari regionali, va pure segnalato, *mutatis mutandis*, il comma 5 dell'art. 17 della legge n. 196, secondo il quale “Le Commissioni parlamentari competenti possono richiedere al Governo la relazione di cui al comma 3 per tutte le proposte legislative e gli emendamenti al loro esame ai fini della verifica tecnica della quantificazione degli oneri da essi recati. La relazione tecnica deve essere trasmessa nel termine indicato dalle medesime Commissioni in relazione all'oggetto e alla programmazione dei lavori parlamentari e, in ogni caso, entro trenta giorni dalla richiesta. Qualora il Governo non sia in grado di trasmettere la relazione tecnica entro il termine stabilito dalle Commissioni deve indicarne le ragioni. I dati devono essere trasmessi in formato telematico. I regolamenti parlamentari disciplinano gli ulteriori casi in cui il Governo è tenuto alla presentazione della relazione tecnica di cui al comma 3.”.

Alle leggi regionali è, inoltre, applicabile la previsione contenuta nel comma 6-*bis* dello stesso art. 17 della legge n. 196, secondo la quale “Per le disposizioni corredate di clausole di neutralità finanziaria, la relazione tecnica riporta la valutazione degli effetti derivanti dalle disposizioni medesime, i dati e gli elementi idonei a suffragare l'ipotesi di invarianza degli effetti sui saldi di finanza pubblica, attraverso l'indicazione dell'entità delle risorse già esistenti nel bilancio e delle relative unità gestionali, utilizzabili per le finalità indicate dalle disposizioni medesime anche

attraverso la loro riprogrammazione. In ogni caso, la clausola di neutralità finanziaria non può essere prevista nel caso di spese di natura obbligatoria.”.

Centrale rilievo assume, in materia di leggi regionali onerose di spesa e di relativa copertura finanziaria, l'art. 38 del d.lgs. n. 118 del 2011, recante “Disposizioni per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali” - cui è sì è prima fatto cenno - rilevante per il fatto che detta disposizione modula l'obbligo di copertura pluriennale tenendo conto dell'indispensabile elemento relativo alla natura dell'onere.

2.4. Copertura finanziaria ed equilibrio.

Secondo la giurisprudenza costituzionale, “la copertura economica [*recte*, finanziaria] delle spese ed equilibrio del bilancio sono due facce della stessa medaglia, dal momento che l'equilibrio presuppone che ogni intervento programmato sia sorretto dalla previa individuazione delle pertinenti risorse: nel sindacato di costituzionalità copertura finanziaria ed equilibrio integrano dunque una clausola generale in grado di operare pure in assenza di norme interposte quando l'antinomia con le disposizioni impugnate coinvolga direttamente il precetto costituzionale: infatti la forza espansiva dell'art. 81, terzo comma, Cost., presidio degli equilibri di finanza pubblica, si sostanzia in una vera e propria clausola generale in grado di colpire tutti gli enunciati normativi causa di effetti perturbanti la sana gestione finanziaria e contabile” (Corte cost., sent. n. 274 del 2017).

Il principio enunciato dalla Corte costituzionale esige una precisazione.

Copertura ed equilibrio finanziario operano, in realtà, su piani diversi.

Difatti, mentre la copertura finanziaria riguarda ogni singola legge di spesa e va valutata *ex ante*, il principio dell'equilibrio finanziario riguarda i flussi finanziari in entrata e in uscita riferiti al complesso della legislazione regionale relativa all'anno finanziario ed è verificabile *ex post*, segnatamente, ad opera della Corte dei conti, in occasione del giudizio di parificazione del conto consuntivo regionale.

In tale sede, la Corte potrà valutare se la Regione abbia rispettato il vincolo dell'equilibrio e, contestualmente, se sia stato osservato l'obbligo di copertura degli oneri, segnatamente di quelli di natura pluriennale ed obbligatoria, che proiettino nel tempo, e cioè oltre l'esercizio finanziario di riferimento, in modo permanente i loro non comprimibili effetti di spesa (cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna ord. di rimessione alla Corte costituzionale n. 50 del 2019; cfr., anche Corte conti, Sez. un. contr., delib. n. 3/SSRRCO/RQ/20).

Si tratta di un punto cruciale – quello del rapporto tra copertura degli oneri di cui alla legislazione ordinaria ed equilibrio di bilancio – tale da attendere ancora una sistemazione definitiva a livello sia giurisprudenziale che ordinamentale.

Per intanto, si può sostenere una notevole sinergia tra i due vincoli, nel senso che, quanto migliore è la qualità della copertura tanto più raggiungibile è l'obiettivo dell'equilibrio, attesa la pressione della legislazione vigente sul bilancio.

2.5. Le diverse tipologie di copertura finanziaria.

Secondo prassi, i mezzi di copertura si distinguono in “mezzi interni”, quando sono già considerati nel bilancio, e “mezzi esterni” quando si è in presenza di risorse aggiuntive, precedentemente non considerate.

I mezzi interni, dunque, conseguono all'utilizzazione di voci di spesa già previste in bilancio. Le lettere a), *a-bis*) e b), dell'art. 17 costituiscono mezzi di copertura “interni”, trattandosi di fondi speciali di bilancio (specificamente disciplinati dall'art. 18 della legge n. 196), di modifiche ai parametri che regolano l'evoluzione della spesa (che ne determinano una riduzione) e di decurtazioni di precedenti autorizzazioni legislative di spesa (nei limiti della quota parte non ancora impegnata).

Va precisato che, come si desume dall' art. 17 della legge n. 196 del 2009, non è consentita la copertura dei nuovi e maggiori oneri con le disponibilità già appostate in bilancio, a meno che, ai sensi dell'art. 17, comma 1, lettera *b*), della legge n. 196/2009 (attuativa, come evidenziato dalla Corte costituzionale, dell'art. 81 Cost.) non si provveda, contestualmente all'indicazione delle risorse di bilancio destinate alla copertura, a ridurre la portata delle autorizzazioni legislative di spesa sottese al dimensionamento delle disponibilità finanziarie già indicate nel bilancio medesimo, modificando dunque il titolo giuridico sottostante lo stanziamento inciso.

Si tratta di un punto decisivo: va qui rimarcato che il bilancio a legislazione vigente costituisce un presupposto, un consolidato da non peggiorare con una nuova norma di legge di spesa o di minore entrata; sicché, l'onere recato da una legge successiva a quella di bilancio deve indicare specifici mezzi per farvi fronte, a garanzia di un non peggioramento del consolidato delle legislazione di spesa raccolta nel documento contabile, qual è il bilancio.

Ma c'è di più, la stessa legge di bilancio, per effetto della modifica dell'art. 81 Cost. (ad opera della legge costituzionale n. 1 del 2012), è anch'essa astretta dall'obbligo di copertura, anche se, alla luce del disposto di cui all'art. 15 della legge n. 243 del 2012, la disciplina della legge di bilancio risulta, nella sostanza, invariata rispetto al regime previgente, dato che, nella legge di bilancio si distingue la Sezione II, che espone la legislazione vigente, sia pure con alcune modifiche, e la Sezione I, che introduce la previsione di nuove o maggiori oneri rispetto al consolidato della legislazione onerosa vigente.

Quanto ai mezzi esterni, essi si sostanziano in maggiori risorse che affluiscono ai diversi titoli dell'entrata. La lettera *c*) dell'art. 17 li individua nelle modificazioni legislative che comportano nuove o maggiori entrate (restando comunque esclusa la possibilità di copertura di nuovi o maggiori oneri

di parte corrente mediante l'utilizzo di entrate in conto capitale nonché l'utilizzo della semplice previsione di maggiori entrate).

2.6. *L'estensione temporale della copertura finanziaria.*

In merito all'estensione temporale dell'obbligo di copertura delle leggi di spesa, la giurisprudenza costituzionale ha confermato, anche recentemente, l'estensione alle regioni dei principi elaborati relativamente alle leggi statali (Corte cost., sent. n. 131/2012). Secondo tali principi, «il legislatore regionale non può sottrarsi a quella fondamentale esigenza di chiarezza e solidità del bilancio cui l'art. 81 Cost. si ispira» (*ex plurimis*, sentenze n. 106 del 2011, nn. 141 e 100 del 2010) e la copertura di nuove spese «deve essere credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale, in equilibrato rapporto con la spesa che si intende effettuare in esercizi futuri»⁹.

2.7. *Le diverse tipologie di oneri finanziari.*

Anteriormente alle modifiche apportate all'art. 21 della legge n. 196 del 2009 dal d.lgs. 12 maggio 2016, n. 90, le spese si distinguevano in non rimodulabili e rimodulabili (comma 5). Le spese non rimodulabili erano, secondo la definizione che ne dava il comma 6 dello stesso art. 21, quelle “per le quali l'amministrazione non ha la possibilità di esercitare un effettivo controllo, in via amministrativa, sulle variabili che concorrono alla loro formazione, allocazione e quantificazione. Esse corrispondono alle spese definite «oneri inderogabili», in quanto vincolate a particolari meccanismi o parametri che regolano la loro evoluzione, determinati sia da leggi sia da altri atti normativi. Rientrano tra gli oneri inderogabili le cosiddette spese obbligatorie, ossia quelle relative al pagamento di stipendi, assegni, pensioni e altre spese fisse, le spese per interessi passivi, quelle derivanti da obblighi comunitari e internazionali, le spese per ammortamento di mutui, nonché quelle così identificate per espressa disposizione normativa”.

A loro volta, le spese rimodulabili si dividevano in fattori legislativi (spese autorizzate da espressa disposizione legislativa che ne determinava l'importo, considerato quale limite massimo di spesa, e il periodo di iscrizione in bilancio) e in spese di adeguamento al fabbisogno (spese non predeterminate legislativamente, quantificate tenendo conto delle esigenze delle amministrazioni).

Tale suddivisione è stata modificata dal nuovo testo dell'art. 21, comma 5, della legge n. 196, che fa riferimento a:

⁹ Nella citata sentenza n. 131/2012 la Corte ha censurato una legge regionale rilevando come la stessa “non presenta questi requisiti, così violando l'art. 81 Cost.: da un lato, al comma 1, indica una somma sicuramente insufficiente per coprire tutte le spese per il funzionamento del [...]; dall'altro, al comma 2, non quantifica l'ammontare degli oneri finanziari per gli anni successivi al 2011, né specifica i relativi mezzi di copertura.”.

- a) “oneri inderogabili” (in quanto spese vincolate a particolari meccanismi o parametri che ne regolano l’evoluzione, determinati da leggi e altri atti normativi) tra i quali rientrano le spese obbligatorie;
- b) “fattori legislativi” (spese autorizzate da espressa disposizione legislativa che ne determina l’importo, quale limite massimo di spesa, e il periodo di iscrizione in bilancio);
- c) “spese di adeguamento al fabbisogno” (spese, diverse dalle precedenti, quantificate tenendo conto delle esigenze delle amministrazioni).

Secondo quanto prevede lo stesso art. 21, comma 8, della legge n. 196, la rimodulabilità è prevista per le spese di cui alla lett. *b*) (fattori legislativi) ad opera della previsione annuale di bilancio a legislazione vigente. infatti, ai sensi dell’art. 23, comma 3, lett. *a*), della medesima legge n. 196, possono essere “rimodulate in via compensativa le dotazioni finanziarie relative ai fattori legislativi, di cui all’art. 21, comma 5, lettera *b*), nonché alle autorizzazioni di spesa per l’adeguamento delle dotazioni di competenza e di cassa a quanto previsto nel piano finanziario dei pagamenti [...], restando comunque precluso l’utilizzo degli stanziamenti in conto capitale per finanziare spese correnti.”.

2.8. *Le spese ricorrenti o continuative e le spese pluriennali.*

Un’ulteriore distinzione è quella tra spese ricorrenti o continuative e spese pluriennali.

Il d.lgs. n. 76/2000 stabiliva, per le spese continuative e ricorrenti, la facoltà per le regioni di individuare i relativi stanziamenti (e quindi i mezzi di copertura) ricorrendo ai bilanci degli esercizi futuri. Tale previsione è ora trasfusa in modo più puntuale nel già ricordato art. 38, comma 1, del d.lgs. n. 118 del 2011.

La Corte costituzionale, nella richiamata sentenza n. 26/2013, ha confermato che: “a) le leggi istitutive di nuove spese debbono contenere una «esplicita indicazione» del relativo mezzo di copertura (*ex plurimis*, sentenze n. 386 e n. 213 del 2008, n. 359 del 2007 e n. 9 del 1958); b) che a tale obbligo non sfuggono le norme regionali (*ex plurimis*, sentenze n. 213 del 2008 e n. 16 del 1961); c) che solo per le spese continuative e ricorrenti è consentita l’individuazione dei relativi mezzi di copertura al momento della redazione e dell’approvazione del bilancio annuale, in coerenza con quanto previsto – tra l’altro – dall’art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 76 del 2000 (sentenze n. 446 del 1994, n. 26 del 1991 e n. 331 del 1988).”.

Per quanto attiene alle spese pluriennali, l’art. 38 del d.lgs. n. 118 del 2011 prevede, al comma 2, che “Le leggi regionali che dispongono spese a carattere pluriennale indicano l’ammontare complessivo della spesa, nonché la quota eventualmente a carico del bilancio in corso e degli esercizi successivi. La legge di stabilità regionale può annualmente rimodulare le quote previste per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione e per gli esercizi successivi, nei limiti dell’autorizzazione complessiva di spesa.”.

La distinzione tra spese continuative o ricorrenti e spese pluriennali è ripresa nell'ordinamento contabile della Regione Emilia-Romagna di cui alla l.r. n. 40 del 2001 ("Ordinamento contabile della regione Emilia-Romagna"), emanata, tuttavia, antecedentemente alla legge n. 196 del 2009 e al d.lgs. n. 118 del 2011.¹⁰

Ad oggi, non è stato peraltro effettuato il suo aggiornamento.

Quanto alla previsione di attività o interventi a carattere continuativo o ricorrente, l'art. 37, comma 1, della l.r. n. 40 dispone che i provvedimenti legislativi regionali determinino "di norma solo gli obiettivi da raggiungere e le procedure da seguire, rinviando alla legge di bilancio la determinazione dell'entità della relativa spesa".

Nel caso delle leggi regionali che autorizzano spese a carattere pluriennale, l'art. 38, comma 1, della citata legge regionale prevede che si indichi "di norma solo l'ammontare complessivo nonché la quota eventualmente a carico del bilancio già approvato o già presentato al Consiglio, rinviando ai successivi bilanci la determinazione delle quote destinate a gravare su ciascuno dei relativi esercizi". Il comma 2 dello stesso articolo prevede che "La quantificazione annuale della spesa può essere prevista nei casi in cui le leggi disciplinino interventi o servizi per i quali la continuità e la regolarità dell'erogazione della stessa nel tempo assuma un interesse preminente".

A sua volta il comma 3 dell'articolo stabilisce che "Sulle leggi che prevedono opere od interventi la cui esecuzione si protragga per più esercizi, è consentita, fatti salvi eventuali espressi divieti, la stipulazione di contratti o, comunque, l'assunzione di obbligazioni da parte della Regione entro i limiti della spesa globalmente autorizzata dalle medesime leggi, fermo restando che formano impegno sugli stanziamenti di ciascun bilancio, ai sensi dell'articolo 47, soltanto le somme corrispondenti alle obbligazioni assunte che vengono a scadenza nel corso del relativo esercizio".

Infine, il comma 4 dell'art. 38 contempla la possibilità di "autorizzare l'erogazione di contributi in annualità, indicando il numero di queste ultime. In tal caso la legge fisserà il limite massimo degli impegni pluriennali che potranno essere assunti a partire da ciascun esercizio di validità della legge".

A proposito della copertura delle leggi di spesa regionali dalle quali derivino oneri continuativi o ricorrenti mediante rinvio alla legge di bilancio, va ricordato come le Sezioni riunite della Corte dei conti, in sede di relazione quadrimestrale sulla tipologia delle coperture finanziarie adottate e sulle tecniche di quantificazione degli oneri delle leggi statali, con deliberazione n. 1 del 2014, abbiano esaminato, sia pure incidentalmente, il tema della coerenza tra il combinato disposto degli

¹⁰ Come già rilevato in sede di Relazione sul Rendiconto generale della Regione Emilia-Romagna del 2016 (deliberazione n. 110 del 2017, cap. 2.1), e come sarà meglio precisato più avanti, l'ordinamento contabile regionale si fonda attualmente, oltre che sul d.lgs. n. 118 del 2011 e sui relativi principi contabili generali ed applicati, sulla l.r. n. 40 del 2001, nei limiti in cui le sue disposizioni siano compatibili con la nuova disciplina nazionale armonizzata.

artt. 17 e 19 della legge di contabilità (rispettivamente, il sistema delle coperture finanziarie e la relativa estensione alle regioni) e la norma di cui al d.lgs. n. 76 del 2000, art. 3, comma 1, rilevando che “Con la legge di contabilità, infatti, è statuito comunque l’obbligo di copertura, a carico della legge istitutiva, per tutta la durata dell’onere, mentre con il d.lgs. n. 76 è fissato – *inter alia* – che, per le spese continuative e ricorrenti, è consentita per le regioni l’individuazione dei relativi stanziamenti (e quindi dei mezzi di copertura) ricorrendo ai futuri bilanci per singolo esercizio.”.

“Il coordinamento tra le due disposizioni - sempre secondo la citata deliberazione delle Sezioni riunite - costituisce una questione di non facile soluzione, tenuto conto anche del fatto che la giurisprudenza costituzionale non offre, al momento, sul punto specifico, precisi elementi di riferimento (cfr., ad esempio, sentenze n. 9/1958, n. 141/2010 e n. 51 e 26/2013). Per intanto, un approccio interpretativo ispirato a sistematicità - che consenta di poter ricondurre a coerenza la possibilità di far ricorso per la copertura al bilancio (di cui al citato art. 3 del d.lgs. n. 76) con il principio generale della cd. “autosufficienza” e “contestualità” tra copertura e oneri (cfr. sentenze Corte cost. n. 331/1988, n. 26/1991, n. 446/1994 e n. 26/2013) - potrebbe consistere nell’interpretare la disposizione di cui al d.lgs. nel senso di riferirla al caso in cui si tratti di spese continuative e ricorrenti di carattere non obbligatorio. Non esisterebbe in tal caso un vincolo inderogabile sul bilancio ad iscrivere nel corso del tempo un ammontare di risorse, ma si sarebbe in presenza, invece, di una indicazione programmatica, cui dar corso nei limiti in cui si decida discrezionalmente, esercizio per esercizio, di destinare risorse finanziarie.”

“In questo contesto - hanno rilevato ancora le Sezioni riunite - il bilancio continuerebbe a non svolgere la funzione di fonte di copertura con cui far fronte ad un onere necessitato nuovo o maggiore, ma privo di autonomo bilanciamento nella sede della relativa legge sostanziale. Con una tale possibile interpretazione, che renderebbe allineabili il combinato disposto di cui ai citati artt. 17 e 19 della legge di contabilità e la richiamata disposizione del t.u. in materia di bilancio e contabilità delle regioni, rimarrebbe di dubbia legittimità una legge tale da istituire un onere pluriennale di carattere non facoltativo senza la relativa copertura finanziaria di durata e di consistenza coerenti con quelle dell’onere medesimo.”.

Pertanto, alla luce dell’interpretazione indicata dalle Sezioni riunite, la portata dell’art. 37, comma 1, della l.r. n. 40 della Regione Emilia-Romagna, prima richiamato, avrebbe dovuto essere precisata prevedendo, nel caso di spese continuative o ricorrenti di carattere obbligatorio, l’indicazione della copertura per tutta la durata dell’onere nell’ambito della legge istitutiva.

Va comunque tenuto presente che l’orientamento espresso dalle Sezioni riunite ha dato luogo alla nuova formulazione dell’art. 38 del d.lgs. n. 118 del 2011, come sostituito dall’art. 1, lett. aa), del d.lgs. n. 126 del 2014. Infatti, in forza del comma 1 dell’articolo, “Le leggi regionali che prevedono spese a carattere continuativo quantificano l’onere annuale previsto per ciascuno degli esercizi

compresi nel bilancio di previsione e indicano l'onere a regime ovvero, nel caso in cui non si tratti di spese obbligatorie, possono rinviare le quantificazioni dell'onere annuo alla legge di bilancio.”.

Sempre con riferimento alla normativa regionale, va ancora ricordato come non si sia proceduto alla revisione della l.r. n. 40 del 2001, emanata in base alla previgente disciplina statale di cui al d.lgs. n. 76 del 2000. Ciò in quanto, secondo l'orientamento espresso dalla Regione Emilia-Romagna già nel 2016, la materia contabile non è più nella disponibilità legislativa delle regioni dopo le modifiche all'art. 117 della Costituzione apportate con la legge costituzionale n. 1 del 2012 e l'emanazione del d.lgs. n. 118 del 2011, come modificato dal d.lgs. n. 126 del 2014¹¹.

Secondo tale orientamento, pertanto, alla luce di quanto previsto dall'articolo 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione, che attribuisce allo Stato la potestà legislativa esclusiva dello Stato in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici -, alle regioni sarebbe ora riservata la sola facoltà di emanare regolamenti contabili meramente applicativi del decreto legislativo n. 118/2011.

2.9. Il nuovo Regolamento di contabilità regionale.

Con il documento di economia e finanza regionale (DEFR) del 2016, nell'ambito dell'Obiettivo strategico 2.1.2. “Applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile”, è stata prevista la predisposizione e approvazione da parte della Giunta regionale del nuovo Regolamento di contabilità, con lo scopo di disciplinare soprattutto l'assetto organizzativo delle competenze e delle responsabilità, atteso che il d.lgs. n. 118 e i principi generali e applicati sono molto dettagliati e soggetti a modifiche definite dalla Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali (Commissione Arconet).

Ad oggi detto regolamento non è stato ancora adottato e la l.r. n. 40 del 2001 continua pertanto a trovare applicazione soltanto nei limiti in cui le sue disposizioni siano compatibili con la nuova disciplina nazionale armonizzata.

In sede di Relazione al Rendiconto della Regione (delib. 13 luglio 2018, n. 111/2018/PARI), la Sezione ha sollecitato la Regione a dotarsi di una disciplina organica in materia di contabilità regionale, abrogando espressamente le disposizioni regionali incompatibili con le norme statali sull'armonizzazione contabile e disciplinando compiutamente le materie restate nella competenza regionale dopo l'emanazione del d.lgs. n. 118 del 2011.

¹¹ Tale orientamento non è stato seguito da altre Regioni che hanno adottato, dopo l'emanazione del d.lgs. n. 126 del 2014, nuove leggi di contabilità (legge n. 1 del 2015 della Regione Toscana, legge n. 37 del 2017 della Regione Campania). La Regione Lazio, a sua volta, ha emanato il regolamento regionale n. 26 del 2017 per ridisciplinare i principi dell'ordinamento contabile regionale.

3. L'ordinamento contabile regionale.

3.1. Profili generali.

Come è noto, il decennio oramai trascorso ha registrato numerose riforme in materia di contabilità pubblica, ad iniziare dalle modifiche allo stesso testo di cui alla Carta costituzionale. Ne è risultato un quadro profondamente diverso della struttura dei conti pubblici, a partire dallo Stato ma con riferimento anche all'ente Regione.

Il sistema rende espliciti, ora, obblighi di adeguamento dei bilanci di ciascun ente pubblico ai vincoli di finanza pubblica, a loro volta discendenti dalla normativa eurolunitaria e che acquisiscono forza cogente in virtù della relativa sussunzione nell'ordinamento domestico a seguito delle novelle normative entrate di recente in vigore.

Si prospetta così un quadro giuridico-contabile omogeneo e coerente – almeno a livello di istituti e di procedure – con quello europeo di riferimento, con contenuti che di volta in volta ciascun Paese definisce anche tenendo conto delle scelte discrezionali che l'organo politico è chiamato di volta in volta ad assumere nella propria indispensabile funzione di guida delle comunità amministrative.

È in questo scenario di fondo che va valutato l'ordinamento contabile della Regione, disciplinato dalla citata legge n. 40 del 2001.

Si tratta di una legge che presenta elementi di indubbia validità, in qualche caso anticipando quelle che sarebbero state novelle realizzatesi a livello nazionale, ma che meriterebbe un adeguamento al mutato quadro istituzionale attualmente in vigore, quale discende dalle riforme prima accennate. Si fa, ad esempio, riferimento al d.lgs. n. 76 del 2000, ora riassorbito dal d.lgs. n.118 del 2011, a sua volta sottoposto a notevoli modifiche in anni ancor più recenti. Ne risultano, allo stato, profili di inadeguatezza dell'impianto contabile della Regione rispetto a quello complessivo istituzionale.

I temi più generali che vengono qui affrontati riguardano due questioni: gli strumenti per la decisione di bilancio e le modalità di declinazione della copertura finanziaria.

3.2. Gli strumenti della decisione di bilancio.

a) la legge finanziaria.

Dal primo punto di vista la legge n. 40 ripropone la distinzione tra legge di bilancio e legge finanziaria, in vigore a livello statale fino al 2009.

Va al riguardo tenuto presente che, con le richiamate novelle ordinamentali, si è determinata una modifica nel senso della soppressione della distinzione tra bilancio e “finanziaria”, in quanto sono stati superati i limiti di contenuto della legge di bilancio di cui al precedente art. 81, terzo comma, Cost.

A livello regionale, il testo di riferimento (il citato d.lgs. n. 118 del 2011) non risulta aver disciplinato la materia degli strumenti di finanza pubblica a livello decentrato, il che renderebbe possibile una riflessione sulla più opportuna (ed autonoma) configurazione della complessa materia.

Pur non risultando ottimale la configurazione che ha assunto l'attuale impostazione a livello statale, come la Corte ha più volte sommessamente fatto presente, nondimeno, l'unificazione in un'unica legge dei vari strumenti d'intervento rappresenta una soluzione non priva di una sua efficacia in termini di trasparenza, leggibilità ed economicità degli atti. D'altra parte, a livello regionale, il sistema è impostato sul principio della programmazione, come recita a chiare lettere l'art. 36, comma 3, secondo periodo, del decreto legislativo n. 118, il che implica anche la possibilità di modificare esplicitamente – in ossequio al criterio della trasparenza – leggi sostanziali in essere allo scopo di ridefinire gli obiettivi dell'ente.

Da questo punto di vista l'art. 40 della legge di contabilità regionale, nel delineare l'autonomo strumento della legge finanziaria, prospetta, al comma 1, una portata contenutistica improntata a grande chiarezza, in quanto idonea ad esplicitare quella necessaria funzione di cerniera tra programmazione degli obiettivi e conseguenti scritture contabili e dunque da valere come norma di chiusura dell'ordinamento.

Analoga chiarezza non si può però rilevare a proposito del successivo comma 2 che sembra instaurare un sistema di relazioni biunivoche tra legge di bilancio e legge finanziaria, laddove il rapporto che passa tra le due leggi è istituzionalmente chiaro.

In base alla formulazione dell'art. 40, comma 3, infatti, la legge finanziaria, da un lato, deve essere approvata prima della legge di bilancio ma, dall'altro, si appoggia a quest'ultima per le coperture delle proprie modulazioni ed inoltre fornisce al bilancio il titolo per la relativa iscrizione. Il quadro che ne emerge appare contraddittorio: se la legge finanziaria viene approvata prima di quella di bilancio, le modulazioni di cui alla legge finanziaria debbono poggiare però su una base certa, il che contrasta con la relativa approvazione in una fase antecedente alla legge di bilancio. *Quid* infatti se la successiva legge di bilancio dovesse non contenere più, in tutto o in parte, una posta di copertura della legge finanziaria già approvata?

Si tratta, con tutta evidenza, di un punto che merita approfondimenti, ancorché il segnalato profilo di criticità va trovando una propria sistemazione in sede applicativa. Sul piano dei principi, sarebbe utile comunque invertire l'*iter* di approvazione, iniziando dal bilancio a legislazione vigente e proseguendo con la legge finanziaria, che presuppone infatti il primo costituendone una variazione differenziale. È il sistema che si utilizzava a livello nazionale e che, in ragione dell'immanente principio dell'armonizzazione, dovrebbe guidare anche l'ordine di approvazione delle leggi regionali.

Per il 2019, il legislatore regionale, con un'impostazione condivisibile, ha approvato contestualmente, in data 10 dicembre, le due leggi: la "finanziaria" (ora denominata di "stabilità") e la legge di bilancio.

Sullo sfondo rimane comunque l'opportunità di riflettere sulla coesistenza di due strumenti legislativi autonomi, ma fortemente connessi, come prima evidenziato, e la cui compresenza finisce con il generare problemi di decorrenza delle norme. Anche questo problema è stato risolto a livello nazionale unificando le due funzioni, ancorché distinte, in un'unica legge, quella di bilancio, ora articolata in due Sezioni.

Sicché, a livello regionale, appare auspicabile una riconsiderazione del disposto della citata legge di contabilità regionale n. 40 del 2001 ovvero un superamento, nei fatti, della stessa legge di contabilità regionale, sotto l'aspetto appena evidenziato, attraverso l'unificazione delle due leggi, da articolare, sulla base della legge n. 243 del 2012, in due Sezioni.

b) la struttura del bilancio

Il bilancio della Regione risulta suddiviso, ai sensi dell'art. 20, anzitutto per parti, che si riferiscono formalmente alla distinzione tra spese effettive e spese per movimenti di capitale.

Si tratta di una suddivisione che, a livello ordinamentale, è stata superata, sin dal 1964, con la legge "Curti", essendo basata su una logica di tipo patrimoniale che già allora non fu più ritenuta coerente con il nuovo ruolo propulsivo che il bilancio aveva ormai ed ha nei confronti dell'economia. La suddivisione in questione trae origine, come è noto, dall'idea di mettere in evidenza gli atti contabili nella loro incidenza sul patrimonio: le poste effettive ne importano un aumento o una diminuzione, mentre quelle per movimento di capitale una trasformazione.

Un'impostazione meramente ragionieristica, dunque, che trascurava l'esigenza di rappresentare, da un lato, la moderna interazione tra intermediazione di risorse da parte dell'operatore pubblico ed economia e, dall'altro, la prospettazione alla collettività amministrata delle risorse prelevate e delle relative modalità di utilizzo, all'interno del circuito resa dei conti-responsabilità politica.

Si tratta di un punto messo in luce molto chiaramente a livello di giurisprudenza, sia costituzionale che contabile, a conferma del fatto che la contabilità pubblica non rappresenta un insieme di tecnicismi ridondanti prive di interesse, ma esprime il quadro delle modalità con cui vengono gestite le risorse della collettività per le finalità decise dalla discrezionalità politica, nella sede propria del circuito democratico che connota i rapporti tra giunta e assemblea della sovranità regionale.

Se questa è l'esigenza, appare ben chiaro allora come, anche per questo aspetto, occorra rivisitare la legge n. 40, ammodernando peraltro le stesse prospettazioni di bilancio nell'ambito della tendenza intesa a permettere di cogliere il ruolo dell'ente all'interno dell'economia della Regione.

La normativa di riferimento è ancora una volta rappresentata, per intanto, dal più volte menzionato decreto legislativo n. 118, il cui art. 45 ripropone lo schema più recente in vigore a livello statale con la partizione tra missioni e programmi.

Oltretutto, sussistono obblighi di riclassificazione ispirati al criterio della omogeneità (art. 2 del citato d.lgs. n. 118), obblighi particolarmente pressanti in una fase in cui, già a partire dal testo della Carta fondamentale, è la finanza pubblica nel suo complesso a soggiacere ad impegni che il nostro Paese ha da tempo recepito nell'ordinamento e che costituiscono oggetto delle manovre di bilancio coinvolgenti tutti i settori che vanno a comporre il quadro finanziario di riferimento.

3.3. Le regole di copertura finanziaria delle leggi (ulteriori puntualizzazioni).

Dal secondo punto di vista, va ricordato che la questione che maggiormente merita una riflessione di carattere procedimentale riguarda il migliore assetto per assolvere all'obbligo di copertura finanziaria delle leggi diverse da quella di bilancio.

Due brevi premesse appaiono necessarie.

Anzitutto, deve essere chiaro che il problema della copertura finanziaria ha riguardo solo alle leggi diverse da quella di bilancio, che ne costituisce anzi il presupposto come saldo da non peggiorare con le leggi "altre".

Va, in proposito, ancora una volta ricordato che il bilancio non costituisce un mezzo di copertura di oneri fissati da un'altra legge ordinaria. Ciò non solo è scolpito nell'obbligo di copertura come costituzionalmente disciplinato (art. 81, comma terzo, in base al quale "ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri provvede ai mezzi per farvi fronte") ma, conseguentemente, dall'ordinamento contabile nonché dalla stessa giurisprudenza costituzionale (sentenza n. 141/2014), in cui il piano delle leggi di spesa (o di minore entrata) 'altre' rispetto alla legge di bilancio assume l'equilibrio espresso da quest'ultimo quale ineliminabile parametro di riferimento per valutare la consistenza e la congruità dei mezzi finanziari destinati a coprire gli oneri nuovi o maggiori.

In secondo luogo, il sistema cui deve ispirarsi l'ordinamento contabile della singola Regione deve essere quello di cui all'art. 81, terzo comma, Cost., in quanto si tratta di un sistema che si attaglia ad ogni prodotto legislativo che genera spesa, proveniente, in base all'art. 117 Cost., dallo Stato ovvero dalle Regioni, in base ad una suddivisione per materia. Lo conferma d'altra parte, in termini espliciti, la legge di contabilità nazionale n. 196 del 2009, il cui art. 19 estende *apertis verbis* gli obblighi di copertura alla legislazione regionale di natura sostanziale.

Ciò peraltro - è da aggiungere - all'interno di un quadro istituzionale in cui gli obblighi in materia di finanza pubblica riguardano unitariamente Stato centrale e Regioni, come si evince dai primi commi degli artt. 97 e 117 Cost., cui fa da supporto l'art. 81.

Ne è altresì ulteriore conferma l'ordinamento istituzionale più ampio, come il decreto-legge n. 174 del 2012, che prevede compiti di controllo della Corte dei conti attraverso le sue articolazioni territoriali sulla copertura finanziaria delle leggi regionali, nonché la stessa giurisprudenza costituzionale. Merita di essere sottolineato, a questo secondo riguardo, che la Consulta esprime una duplice tendenza: per un verso, di ritenere vincolante per la finanza regionale i vincoli più ampi di finanza pubblica, secondo le declinazioni per i singoli sottosettori affidati alla legislazione rinforzata ed ordinaria, per altro verso, di ampliare le possibilità di impugnativa da parte delle Sezioni regionali della Corte dei conti, all'atto della parifica del Rendiconto, di singole leggi onerose, i cui esiti si riflettano sulle risultanze di consuntivo, nei casi di assenza ovvero di insufficienza di copertura finanziaria; più di recente, è noto l'ampliamento (ad opera della giurisprudenza costituzionale) della legittimazione della Corte dei conti a sollevare questione di legittimità costituzionale nell'ipotesi di vizio competenziale di leggi regionali che ridondi sui parametri finanziari.

In questo scenario appare evidente che la legislazione regionale diversa da quella di bilancio sottostà ad un autonomo obbligo di copertura (mentre per quella di bilancio agli obiettivi di equilibrio fissati dalla legislazione nazionale).

Rispetto a questo quadro le norme di cui al Capo III della legge della Regione Emilia-Romagna n. 40 del 2001 (*Leggi di spesa e legge finanziaria*) si limitano a recare due disposizioni che, senza distinguere esplicitamente tra spesa corrente e spesa in conto capitale, differenziano due ipotesi. Da un lato, l'art. 37 individua la fattispecie delle leggi che autorizzano spese continuative o ricorrenti e, dall'altro, l'art. 38 disciplina il caso delle leggi che autorizzano spese pluriennali.

Nell'un caso (art. 37), si individua una fattispecie, *sui generis*, da presumere riferita peraltro ad oneri correnti, ossia una legge-contenitore, riferita, sia pur di norma, "solo agli obiettivi da raggiungere e alle procedure da seguire, rinviando alla legge di bilancio la determinazione dell'entità della relativa spesa". È bene chiarire che si tratta di un modello normativo che va ritenuto incoerente rispetto al modello costituzionale, che fa obbligo per ciascuna legge di indicare oneri e coperture.

Rinviare la definizione degli aspetti finanziari di una legge concretizza infatti una fattispecie che si colloca al di fuori del quadro costituzionale in materia, che richiede invece la contestualità della definizione di tali aspetti rispetto a quelli di merito: il bilancio non può rappresentare la sede in cui si reperiscono le coperture per oneri riferiti a leggi già in vigore e ciò anche se, in ipotesi, si tratti di oneri flessibili. Indubbiamente, il *vulnus* è più eclatante se la legge comporta oneri obbligatori (per usare la terminologia dell'art. 11, comma 6), nei cui confronti il bilancio non può che essere chiamato, dunque, a reperire gli stanziamenti e dunque la copertura. D'altro canto, il modello legislativo prospettato dall'art. 37 appare singolare anche perché tale da creare una sorta di legge-programma, priva di contenuto operativo (una sorta di "legge proclama") nella misura in cui la sua

attuazione risulta condizionata dalle determinazioni di un'altra legge, restando dunque sospeso non solo il *quantum*, ma anche l'*an*.

Va anche considerato poi che ogni rinvio di leggi ordinarie alla legge di bilancio per la copertura di oneri rende progressivamente più complessa e, comunque, meno trasparente la possibilità per l'ente di rispettare il vincolo complessivo dell'equilibrio.

Il provvedimento quadro di riferimento, ossia il decreto legislativo n. 118 del 2011, non casualmente delinea, con l'art. 38, comma 1, un modello che va ritenuto coerente con l'impianto costituzionale, in quanto tale da riprendere il principio contenuto nell'art. 30 della legge di contabilità nazionale n. 196 del 2009. Si tratta della prescrizione secondo cui, in tema di leggi regionali di spesa e di relativa copertura finanziaria (come recita il titolo), le leggi "che prevedono spese a carattere continuativo quantificano l'onere annuale previsto per ciascuno degli esercizi compresi nel bilancio di previsione e indicano l'onere a regime ovvero, nel caso in cui non si tratti di spese obbligatorie, possono rinviare le quantificazioni dell'onere annuo alla legge di bilancio".

E' evidente che si tratta di un modello che esprime, fermo rimanendo l'obbligo di copertura della singola legge, la preoccupazione di evitare, per le spese obbligatorie, che l'onere a regime sia più elevato nel corso del tempo rispetto a quello del terzo anno di decorrenza, in maniera tale da apprestare – *ab initio* – nella stessa singola legge sostanziale mezzi di copertura supplementari atti a colmare, nell'esercizio in cui lo scostamento avvenga ovvero a partire da tale esercizio, la differenza tra onere a regime e copertura del terzo anno; si versa dunque in un ambito normativo in cui non solo si impone un obbligo di copertura per singola legge per il primo triennio, ma si impedisce di approvare coperture insufficienti rispetto all'onere a regime eventualmente più elevato rispetto a quello da ultimo coperto (terzo anno), trattandosi di oneri obbligatori.

Se poi l'onere è discrezionale, il modello prevede la riferibilità, per la definizione dei profili finanziari della singola legge, alla modulazione annuale e triennale di bilancio, nel presupposto che l'*an* e il *quantum* delle disponibilità su quella legge dipendano dalle scelte di merito della singola legge di bilancio e dunque anche dai vincoli cui quest'ultima soggiace in base all'ordinamento.

In entrambi i casi comunque, secondo interpretazione risalente, a prescindere dalla natura dell'onere (discrezionale ovvero obbligatoria), la singola legge deve recare la propria copertura finanziaria, fermo rimanendo la modulabilità da parte della legge di bilancio nel caso si tratti di spesa discrezionale.

È questo, dunque, il modello sia della legge di contabilità nazionale che di quello riferito agli enti territoriali, cui dunque l'ordinamento contabile regionale deve iniziare a conformarsi.

Trattandosi, a proposito dell'art. 37 in esame, evidentemente di spesa corrente, appare altresì cruciale che la Regione inizi a dotarsi di strutture in grado non solo di individuare con chiarezza la natura del singolo onere, ma altresì - e soprattutto - di procedere ad una realistica ed affidabile quantificazione degli oneri, la cui sostenibilità rappresenta evidentemente il *primum* per un corretto

assolvimento dell'obbligo di copertura. Il che è tanto più corrispondente al vero quanto più si versi nell'ipotesi dell'onere di natura non discrezionale.

Nell'altro caso (art. 38), la legge di contabilità regionale detta una disciplina simile rispetto allo schema seguito dall'art. 30 della legge 196 del 2009 di contabilità statale, pur non menzionando esplicitamente che trattasi di spesa in conto capitale: il modulo legislativo, comunque, si attaglia a tale tipologia di leggi. Da un punto di vista sistematico non appare coerente invece il comma 2, che sembra riferirsi a spesa corrente e che, almeno stando alla lettera, sembrerebbe di conseguenza sovrapporsi al citato art. 37, comma 1. Comunque, la disciplina della tipologia di leggi in discorso appare coerente con il richiamato art. 38, comma 2, del decreto legislativo n. 118 del 2011, a sua volta in linea con la disciplina statale: lo schema della modulabilità annuale e triennale con il bilancio delle leggi in discorso si presenta comunque di sicuro ragionevole, trattandosi di spesa pluriennale d'investimento, la garanzia consistendo nel rispetto delle norme sull'equilibrio complessivo.

Ciò, in linea di principio, non esclude però anche tale tipologia di leggi dall'obbligo di copertura, da intendersi come vincolante per tutte le leggi (ad esclusione del bilancio, come prima accennato) e quindi anche per quelle che prevedano oneri in conto capitale, anche se eventualmente per il primo anno, subentrando già dal secondo la possibilità di utilizzare la flessibilità di bilancio consentita per le spese pluriennali.

Va peraltro, qui rimarcato, come l'utilizzo degli spazi di manovra consentiti (a seconda dei casi) dalla flessibilità dei bilanci sembri delineare un indizio del refluire, almeno a livello tendenziale di sistema, del principio di copertura (art. 81, terzo comma, Cost.) in quello dell'equilibrio (artt. 81, primo comma, e 97, primo comma, Cost.), donde la centralità indefettibile del controllo di legittimità-regolarità (Corte cost., sentt. nn. 198/2012; 179/2007), anche in sede di giudizio di parificazione.

3.4. Sistema contabile regionale e armonizzazione.

Come è noto l'armonizzazione dei bilanci pubblici (che si colloca contemporaneamente in posizione autonoma e strumentale rispetto al coordinamento della finanza pubblica) è finalizzata a realizzare l'omogeneità dei sistemi contabili per rendere i bilanci delle amministrazioni aggregabili e confrontabili, in modo da soddisfare le esigenze informative connesse a vari obiettivi quali la programmazione economico-finanziaria, il coordinamento della finanza pubblica, la gestione del federalismo fiscale, le verifiche del rispetto delle regole comunitarie, la prevenzione di gravi irregolarità idonee a pregiudicare gli equilibri dei bilanci (Corte cost., sent. n. 184/2016).

Il principio di armonizzazione dei bilanci pubblici è infatti ontologicamente collegato alla necessità di consentire la lettura, secondo il medesimo linguaggio, dei dati contenuti nei bilanci pubblici, in considerazione della stretta relazione funzionale tra «armonizzazione dei bilanci pubblici», «coordinamento della finanza pubblica», «unità economica della Repubblica», osservanza

degli obblighi economici e finanziari imposti dalle istituzioni europee (Corte cost., sent. n. 80 del 2017).

Le indefettibili esigenze di armonizzazione dei conti pubblici, di garanzia degli equilibri della finanza pubblica allargata e della sana gestione finanziaria, peraltro, non precludono peculiari articolazioni del bilancio regionale fondate sull'esigenza di scandire la programmazione economico-finanziaria nelle procedure contabili e le modalità analitiche di illustrazione di progetti e di interventi.

In proposito, la Corte costituzionale (sent. n. 184/2016) ha ricordato, con espressione sintetica, che il bilancio è un "bene pubblico", nel senso, cioè, che esso è un documento contabile funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente territoriale, sia in ordine all'acquisizione delle entrate che alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività e a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato.

In altre parole, la specificazione delle procedure e dei progetti in cui prende corpo l'attuazione del programma definito nella legge di bilancio e le modalità di rendicontazione di quanto realizzato - nucleo storico dell'investitura democratica (Corte cost., ord. n. 17/2019) - sono riconducibili ad un ambito materiale non necessariamente sussumibile nella competenza legislativa dell'armonizzazione dei bilanci, costituendo quest'ultima, semmai, il limite esterno - a salvaguardia della tenuta degli interessi finanziari generali - alla potestà regionale di esprimere le proprie particolarità.

Il carattere funzionale del bilancio preventivo e di quello successivo - alla cui mancata approvazione, non a caso, l'ordinamento collega il venir meno del consenso della rappresentanza democratica (in disparte ogni considerazione riferita alla responsabilità) - presuppone quali caratteri inscindibili la chiarezza, la significatività, la specificazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche.

Sotto tale profilo, i moduli standardizzati dell'armonizzazione dei bilanci, i quali devono innanzitutto servire a rendere omogenee, ai fini del consolidamento dei conti e della loro reciproca confrontabilità, le contabilità dell'universo delle pubbliche amministrazioni, così articolato e variegato in relazione alle missioni perseguite, non risultano idonei, di per sé, ad illustrare le peculiarità dei programmi, delle loro procedure attuative, dell'organizzazione con cui vengono perseguiti nonché della rendicontazione di quanto realizzato.

Sicché le pur sofisticate tecniche di standardizzazione, indispensabili per i controlli della finanza pubblica ma caratterizzate dalla difficile accessibilità informativa per il cittadino di media diligenza, devono essere pertanto integrate da esposizioni incisive e divulgative circa il rapporto tra il mandato elettorale e la gestione delle risorse destinate alle pubbliche finalità.

Pertanto, la peculiarità del sistema contabile regionale mantiene, entro i limiti precedentemente precisati, la sua ragion d'essere in relazione alla finalità di rappresentare le qualità e le quantità di

relazione tra le risorse disponibili e gli obiettivi in concreto programmati al fine di delineare un quadro omogeneo, puntuale, completo e trasparente della complessa interdipendenza tra i fattori economici e quelli socio-politici connaturati e conseguenti alle scelte effettuate in sede locale.

Una tipizzazione della struttura del bilancio regionale - che sia conciliabile e rispettosa dei limiti esterni e non sia in contrasto con gli standard provenienti dall'armonizzazione, dal coordinamento, dal rispetto dei vincoli europei e degli equilibri di bilancio - è funzionale dunque alla valorizzazione della democrazia rappresentativa, nell'ambito della quale deve essere assicurata ai membri della collettività la cognizione delle modalità con le quali le risorse vengono prelevate, chieste in prestito, destinate, autorizzate in bilancio e infine spese.

3.5. I principi contabili (cenni).

Espressione e garanzia della cd. armonizzazione è costituita dai principi contabili declinati sia dall'allegato 1 alla legge n. 196 del 2009 sia dall'art. 13 del d.lgs. n. 118 del 2011 (al quale sono seguiti undici decreti correttivi, l'ultimo è dell'agosto 2019), costituendo diretta applicazione dell'art. 81, terzo comma, Cost., posto a salvaguardia dei principi di copertura finanziaria e dell'equilibrio del bilancio (Corte cost., sent. n. 6/2017).

Invero, trasparenza e comprensibilità nella redazione della legislazione di spesa costituiscono garanzia della rappresentatività democratica e antidoto contro il pericolo dell'abuso della "tecnicità contabile": l'accentuarsi della complessità tecnica della legislazione in materia finanziaria non deve creare delle zone d'ombra in grado di rendere ardua la comprensione e/o la giustiziabilità di disposizioni non conformi a Costituzione (Corte cost., sentt. n. 247/2017; n. 184/2016).

3.6. Osservazioni sull'ordinamento contabile regionale

In occasione dell'elaborazione dell'analoga Relazione della Corte riguardante la legislazione di spesa 2018, la Regione Emilia-Romagna, con nota presentata in occasione del contraddittorio, ebbe a rappresentare che "le norme riguardanti il processo di programmazione, la legge finanziaria e la classificazione del bilancio, devono ritenersi incompatibili con il decreto legislativo sopra richiamato e non più applicabili, al di là di una esplicita abrogazione nella legge regionale. La Regione, quindi, ha applicato le norme contenute nel decreto legislativo n. 118/2011, nei principi contabili generali e applicati e utilizzato gli schemi di bilancio e di rendiconto approvati e non quelle disciplinate dalla legge regionale n. 40/2001".

Tale considerazione non appare convincente a dirimere le questioni dianzi rappresentate, anche in considerazione dell'esigenza di chiarezza e trasparenza non solo della rappresentazione dei documenti contabili ma, segnatamente, della cornice ordinamentale che li sottende e disciplina.

4. Novità ordinamentali

Va qui evidenziato che, in base alla recente giurisprudenza costituzionale (Corte cost., sentt. n. 112/2020; n. 146, n. 138/2019; n. 196/2018), la legittimazione della Corte dei conti a sollevare questioni di legittimità costituzionale di leggi di spesa è stata estesa non soltanto a profili riguardanti il *quomodo* della copertura finanziaria, ma anche l'*an*, con ciò intendendosi il profilo concernente la legittimazione della Regione a legiferare senza invadere la competenza legislativa dello Stato, per modo che in ipotesi di difetto competenziale della legge di spesa regionale si determinerebbe un difetto di “copertura normativa” e per “ridondanza” una violazione dei parametri costituzionali posti a presidio della “copertura finanziaria” delle leggi di spesa.

Detta novità ordinamentale, introdotta dall’orientamento della Corte costituzionale, sembra ampliare lo scrutinio delle leggi di spesa da parte della Sezione del controllo anche per i profili c.d. competenziali della legislazione regionale, anche nella sede della presente Relazione (cfr., in proposito, Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, ord. di rimessione alla Corte costituzionale n. 50/2019).

5. Le leggi della regione Emilia-Romagna pubblicate nel 2019

5.1. La legislazione regionale.

Nel periodo gennaio-dicembre 2019, sono state pubblicate trentuno leggi.

Tra le leggi sono da annoverare anche quelle concernenti l’approvazione del rendiconto generale dello Stato per l’esercizio finanziario 2018 (n. 12) e le disposizioni per l’assestamento di bilancio per il 2019 (n. 14), non oggetto di esame da parte della presente Relazione, che, in base alla legge di contabilità, esamina le leggi ordinarie recanti oneri e coperture.

5.2. La tecnica legislativa.

Occorre rimarcare che la tecnica di scrittura di gran parte delle leggi regionali adotta la tecnica della “novella” che si riflette sul livello di chiarezza della formulazione delle norme, anche di quelle di spesa, rendendone defatigante la comprensione a causa di continui rinvii a norme precedenti oggetto di sostituzioni testuali, di inserimento di brani, di variazioni di criteri di calcolo con rimandi a tabelle ed allegati; con ciò la lettura degli articoli approvati si rivela, non solo per il cittadino medio, primo destinatario dei testi normativi, ora complessa ora financo oscura¹².

¹² Ad esempio, ll.rr. nn. 13, 15, 17 e 30/2019.

5.3. La legge di assestamento del bilancio regionale.

Quanto alla legge di assestamento, va peraltro preso atto della corretta impostazione della legge medesima, dopo che la Corte, nell'analogo Relazione riguardante la legislazione regionale 2018 (Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna n. 46/RQ/2019), ebbe a rilevare come - ordinariamente -, la legge regionale di assestamento al bilancio non rientrasse nel perimetro delle "leggi di spesa" oggetto della Relazione, in quanto il contenuto della legge di assestamento, in base alla vigente legislazione statale (art. 15, comma 9, l. n. 243/2012 e l. n. 196/2012 e art. 50 d.lgs. n. 118/2011, estensibili alle Regioni anche in ragione della giurisprudenza costituzionale, sentt. n. 184/2016; n. 279/2006) e regionale (art. 30, l.r. n. 40/2001), esclude che detta legge possa innovare la legislazione vigente quanto all'introduzione di nuovi o maggiori oneri di spesa.

Pur tuttavia, nella legge regionale n. 12/2018, si riscontrarono ampliamenti di previsioni di spesa in ragione della flessibilità degli oneri sottesi alla legislazione che ne costituisce il presupposto (ad esempio artt. 16, 17, 18, 19, 20, 21).

Nell'occasione, il Collegio evidenziò come dette previsioni non si ponessero in linea con la disciplina legislativa dell'assestamento del bilancio disciplinata dalle fonti normative sopra ricordate per tre ordini di ragioni.

- A) La *sedes materiae* della nuova legislazione di spesa non può trovare collocazione nella legge di assestamento, deputata ad assolvere la finalità che le è propria e cioè quella di adeguare la legislazione di spesa vigente alle nuove esigenze tenuto sempre conto della salvaguardia degli equilibri di bilancio senza apportare innovazioni alla legislazione sostanziale;
- B) I nuovi o i maggiori oneri finanziari devono trovare collocazione in apposite leggi spesa regionali, in ossequio: a) al principio della copertura finanziaria, con indicazione cioè delle modalità di copertura che escludono, per definizione, il ricorso a poste di bilancio già sottese alla precedente legislazione di spesa regionale¹³; b) al principio di trasparenza della copertura degli oneri che esige la rappresentazione, corredata anche da apposite Relazioni tecniche, dell'individuazione delle specifiche coperture¹⁴ - evidenziando le nuove scelte di

¹³ Il rinvio alla riduzione generica degli stanziamenti non esclude, ma anzi implica - se occorre presumere che si tratti di compensazioni effettive - una tecnica di costruzione degli stanziamenti a legislazione vigente tale da presupporre già ex ante spazi di copertura in previsione di eventuali necessità: tale modalità di copertura confligge con il criterio della legislazione vigente e finisce con il significare una copertura con mezzi di bilancio (modalità di copertura non prevista dalla legge di contabilità) (Corte conti, Sez. riun, sede di controllo, REL QUADR/III/18).

¹⁴ In relazione al concreto pericolo di reiterazione di situazioni di problematica compatibilità della legislazione in materia finanziaria con il dettato costituzionale è opportuno che il legislatore adotti una trasparenza divulgativa a corredo degli enunciati di più complessa interpretazione e attuazione, poiché non potrebbe ritenersi consentito un abuso della "tecnicità contabile" finalizzato a creare indiretti effetti novativi sulla disciplina specificativa dei principi costituzionali di natura finanziaria e di quelli ad essi legati da un rapporto di interdipendenza (Corte cost., sent. n. 247/2017); la necessità di assicurare un profilo divulgativo delle

spesa intese a comprimere, mediante la riduzione di risorse già definite e destinate, aspettative già qualificate a vantaggio di altri obiettivi di spesa - e della contestuale individuazione delle autorizzazioni legislative di spesa oggetto di riduzione o delle nuove o maggiori entrate necessarie a farvi fronte o anche a quali Fondi speciali, già allocati in bilancio, si intenda fare ricorso; c) al rispetto dei rapporti tra potere esecutivo (Giunta) e potere legislativo (Assemblea regionale), per modo che al secondo compete avere piena contezza dei nuovi oneri di spesa e al primo darvi attuazione.

- C) Sul piano procedimentale, non è superfluo sottolineare come l'eventuale iniziativa o emendamento consiliare debba necessariamente essere corredato da schede di analisi economico-finanziaria delle disposizioni recanti oneri per il bilancio regionale, sotto forma di nuove o maggiori spese e/o di minori entrate, trattandosi di elementi indispensabili ai fini della valutazione delle tecniche di copertura individuate per la legge, incentrata sulla verifica dell'osservanza della norme vigenti nella redazione del bilancio nonché della coerenza, della congruità e della attendibilità contabile delle relative previsioni. La Sezione rammenta al riguardo la indefettibilità di tale adempimento, in guisa che un atipico elemento della scansione procedimentale (del singolo consigliere sotto forma di emendamento, dell'organo di revisione sub specie di parere, etc.) *“non può in alcun modo sostituire e, comunque, assorbire <ogni altro apporto e contributo reso da strutture di supporto del Collegio regionale e della Giunta regionale> ed in particolare quelli richiesti ed imposti dalle vigenti disposizioni legislative, regionali e statali, in materia di analisi della copertura finanziaria delle leggi di spesa”* (Corte conti, Sez. reg. contr. Veneto, Relazione allegata alla deliberazione n. 396/2016/RQ).

Tali moniti sono stati condivisi e seguiti dal legislatore regionale che ha in modo adeguato elaborato la legge di assestamento del bilancio n. 14 del 2019.

finalità perseguite e dei contenuti normativi riguarda anche lo Stato e detto profilo deve sempre corredare la tecnicità degli enunciati *in subiecta materia* per rappresentare in modo comprensibile «le qualità e le quantità di relazione tra le risorse disponibili e gli obiettivi in concreto programmati al fine di delineare un quadro omogeneo, puntuale, completo e trasparente della complessa interdipendenza tra i fattori economici e quelli socio-politici connaturati e conseguenti alle scelte effettuate» (Corte cost, sentenza n. 184/2016); Sussiste l'esigenza di migliorare sensibilmente il corredo informativo delle Relazioni tecniche, non solo per i meri aspetti quantitativi, pur essenziali, ma anche ai fini dell'intellegibilità della reale portata normativa in primis (e dunque finanziaria) del singolo testo rispetto all'ordinamento in vigore. Ciò anche per offrire l'opportunità e gli strumenti per comprendere l'eshaustività o meno, dal punto di vista finanziario, del richiamo, nelle varie norme, alle risorse in essere” Invero, tale esigenza vale soprattutto per le normative di revisione di settore, ai fini dell'individuazione dell'onerosità o meno degli interventi, poiché, a tale riguardo, è essenziale la chiara comprensione degli aspetti effettivamente innovativi o meramente ripropositivi (ovvero ricognitivi) rispetto alla legislazione previgente (Corte conti, Sez. riun, sede di controllo, REL QUADR/III/18).

5.4. La rappresentazione degli oneri.

Quanto agli effetti finanziari da ascrivere a ciascuna legge ordinaria regionale, le prospettazioni contenute nelle leggi esaminate sono espresse in termini di contabilità finanziaria.

5.5. Le variazioni di bilancio.

Ai sensi dell'art. 31, comma 1, della legge regionale di contabilità n. 40 del 2001¹⁵, “1. Ogni variazione al bilancio regionale deve essere disposta o autorizzata con legge regionale, salvo quanto previsto dagli articoli 25, 26 e 27 e dal comma 4 del presente articolo. 2. La legge di approvazione del bilancio o eventuali provvedimenti legislativi di variazione, possono autorizzare la Giunta

¹⁵ Art. 31 “Variazioni di bilancio” 1. Ogni variazione al bilancio regionale deve essere disposta o autorizzata con legge regionale, salvo quanto previsto dagli articoli 25, 26 e 27 e dal comma 4 del presente articolo. 2. La legge di approvazione del bilancio o eventuali provvedimenti legislativi di variazione, possono autorizzare la Giunta regionale ad effettuare con propri provvedimenti amministrativi le seguenti tipologie di variazioni al bilancio di competenza e di cassa: a) variazioni compensative fra le unità previsionali di base della parte spesa appartenenti alla medesima classificazione economica e strettamente collegate nell'ambito di una stessa funzione obiettivo; b) variazioni compensative fra le unità previsionali di base della parte spesa, appartenenti alla medesima classificazione economica, qualora le variazioni stesse siano necessarie per l'attuazione degli interventi previsti da specifiche intese istituzionali o da altri strumenti di programmazione negoziata, anche per quote di finanziamento specificatamente individuate; c) variazioni compensative anche fra unità previsionali di base della parte spesa, appartenenti alla medesima classificazione economica e finalizzate ad ottimizzare l'utilizzo delle risorse autorizzate per i programmi comunitari cofinanziati dallo Stato e dalla Regione, entro i limiti di spesa definiti dagli specifici provvedimenti di finanziamento per ciascun esercizio; d) variazioni volte esclusivamente al finanziamento di leggi settoriali di spesa per le quali sia previsto, nel bilancio in vigore, apposito accantonamento di mezzi propri della Regione, nell'ambito dei fondi speciali di cui all'articolo 28; e) variazioni compensative fra capitoli appartenenti alla medesima unità previsionale di base finanziati da assegnazioni a destinazione vincolata nel limite dei vincoli di destinazione specifica stabiliti dallo Stato, dall'Unione Europea e da altri soggetti; f) variazioni alle entrate ed alle spese necessarie per l'adeguamento delle previsioni degli stanziamenti relativi ai capitoli delle contabilità speciali. 3. I provvedimenti di variazione di cui alle lettere a), b), c) e d) del comma 2 dispongono contestualmente le variazioni agli stanziamenti dei capitoli appartenenti alle unità previsionali di base. I provvedimenti di variazione di cui alle lettere b), c), d) ed e) di detto comma possono disporre altresì l'istituzione di nuovi capitoli o di nuove unità previsionali di base. 4. La Giunta regionale può provvedere con proprio atto ad apportare le seguenti tipologie di variazione al bilancio di competenza e di cassa: a) variazioni necessarie all'integrazione o all'istituzione di nuove unità previsionali di base per l'iscrizione delle entrate derivanti da assegnazioni vincolate a scopi specifici dello Stato, dell'Unione Europea e di altri soggetti, nonché l'iscrizione delle relative spese quando le stesse siano tassativamente regolate dalla legislazione in vigore; b) variazioni compensative fra capitoli appartenenti alla medesima unità previsionale di base, fatta eccezione per le autorizzazioni di spese di natura obbligatoria, per le spese in annualità e a pagamento differito, per quelle direttamente regolate con legge e per quelle derivanti da assegnazioni specifiche stabilite dallo Stato, dall'Unione Europea e da altri soggetti. 5. I provvedimenti di variazione di cui alla lettera a) del comma 4 dispongono contestualmente le variazioni agli stanziamenti dei capitoli appartenenti alle unità previsionali di base ovvero l'istituzione di nuovi capitoli o di nuove unità previsionali di base. 6. Nessuna variazione al bilancio, salvo quella di cui alla lettera a) del comma 4, può essere deliberata dopo il 30 novembre dell'anno a cui il bilancio stesso si riferisce. 7. Prima dell'adozione degli atti amministrativi di cui al presente articolo, gli stessi sono trasmessi alla struttura organizzativa competente in materia di bilancio, per la verifica. 8. Gli atti amministrativi con i quali, a norma della presente legge, sono disposte variazioni di bilancio, sono pubblicati per estratto nel Bollettino ufficiale.

regionale ad effettuare con propri provvedimenti amministrativi” una serie tipica di tipologie di variazioni al bilancio di competenza e di cassa”.

Dall’esame della legislazione regionale 2019, sono state rilevate diverse tipologie di variazioni “amministrative” di bilancio.

In primo luogo, si fa riferimento alle variazioni di bilancio di cui all’art. 31, comma 2, lett. d), l. n. 40/2001, e cioè alle “variazioni volte esclusivamente al finanziamento di leggi settoriali di spesa per le quali sia previsto, nel bilancio in vigore, apposito accantonamento di mezzi propri della Regione, nell’ambito dei fondi speciali di cui all’articolo 28”, che correttamente risultano previste in sette leggi regionali¹⁶.

Sono state poi rilevate altre, diverse, tipologie di variazioni di bilancio “amministrative” previste da quattro leggi regionali: n. 10/2019, art. 4¹⁷; n. 15/19, art. 10¹⁸; n. 21/19, art. 5¹⁹; n. 23/19, art. 8²⁰.

¹⁶ L.r. n. 7/19, art. 15; n. 9/19, art. 14; n. 11/19, art. 5; 16/19, art. 3; n. 18/19, art. 4; n. 19/19, art. 9, n. 20/19, art. 1.

¹⁷ Art. 4 “Norma finanziaria” 1. Agli oneri derivanti dall’attuazione dell’articolo 3 della presente legge la Regione fa fronte, per l’esercizio 2019, mediante la riduzione degli stanziamenti autorizzati dalla legge regionale 27 dicembre 2018, n. 26 (Bilancio di previsione della Regione Emilia-Romagna 2019-2021), a valere sulla legge regionale 15 febbraio 1994, n. 8 (Disposizioni per la protezione della fauna selvatica e per l’esercizio dell’attività venatoria), nell’ambito della Missione 16 - Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca - Programma 2 - Caccia e pesca. La Giunta regionale è autorizzata a provvedere, con proprio atto, alle variazioni di bilancio che si rendessero necessarie per la modifica dei capitoli esistenti o l’istituzione e la dotazione di appositi capitoli.

¹⁸ Art. 10 “Norma finanziaria” 1. Per gli esercizi finanziari 2019, 2020 e 2021 agli oneri derivanti dall’attuazione della presente legge si fa fronte con le risorse autorizzate con riferimento alle leggi regionali vigenti di settore. La Giunta regionale è autorizzata a provvedere, con proprio atto, alle variazioni di bilancio che si rendessero necessarie per la modifica dei capitoli esistenti o l’istituzione e la dotazione di appositi capitoli. 2. Per gli esercizi successivi al 2021 agli oneri derivanti dall’attuazione della presente legge si fa fronte nell’ambito delle autorizzazioni di spesa annualmente disposte dalla legge di approvazione del bilancio ai sensi di quanto previsto dall’articolo 38 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 (Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42).

¹⁹ Art. 5 “Norma finanziaria” 1. Per gli esercizi finanziari 2020-2021, agli oneri derivanti dall’attuazione della presente legge si fa fronte con le risorse autorizzate con riferimento alla legge regionale 18 aprile 1992, n. 20 (Partecipazione della Regione Emilia-Romagna all’Associazione Teatrale Emilia-Romagna (ATER)) nell’ambito della Missione 5 – Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali – Programma 2 – Attività culturali e interventi diversi nel settore culturale nel bilancio di previsione della Regione Emilia-Romagna 2019-2021. Nell’ambito di tali risorse la Giunta regionale è autorizzata a provvedere, con proprio atto, alle variazioni di bilancio che si rendessero necessarie per la modifica dei capitoli esistenti o l’istituzione e la dotazione di appositi capitoli. 2. Per gli esercizi successivi al 2021, agli oneri derivanti dall’attuazione della presente legge si fa fronte nell’ambito delle autorizzazioni di spesa annualmente disposte dalla legge di approvazione del bilancio, ai sensi di quanto previsto dall’articolo 38 del decreto legislativo 23 giugno 2010, n. 118 (Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42).

²⁰ Art. 8 “Disposizioni transitorie per il riordino territoriale nel settore delle aree naturali protette” 1. Al fine di implementare il processo di attuazione del riordino territoriale in materia di aree naturali protette previsto dalla legge regionale 30 luglio 2015, n. 13 (Riforma del sistema di governo regionale e locale e disposizioni su Città metropolitana di Bologna, Province, Comuni e loro Unioni), la Regione contribuisce per il 2019 al finanziamento della quota spettante alla Città metropolitana di Bologna e alle Province ai sensi dell’articolo 3

Si tratta, con ogni probabilità, di “variazioni compensative”, consentite dalla legge di contabilità regionale, ma la cui tipologia andrà inquadrata e vagliata in sede di esame del prossimo conto consuntivo regionale 2019, specie con riferimento alle variazioni di bilancio autorizzate ad introdurre nuove unità previsionali di base, delle quali, dunque, l'Assemblea elettiva non poteva avere contezza in sede di approvazione della legge di bilancio regionale.

5.6. Il Nomenclatore degli atti.

Un ulteriore profilo che merita approfondimento è la costruzione, ad opera della Regione, del c.d. *Nomenclatore degli atti*.

Si tratta di un importante documento previsto dall'art. 11, commi 2 e 6, della legge di contabilità regionale²¹, la cui finalità si sostanzia nel garantire la “trasparenza divulgativa” allo scopo

della legge regionale 23 dicembre 2011, n. 24 (Riorganizzazione del sistema regionale delle Aree protette e dei Siti della Rete natura 2000 e istituzione del Parco regionale dello Stirone e del Piacenziano). 2. Agli oneri derivanti dal comma 1, per l'esercizio 2019, la Regione fa fronte nell'ambito delle risorse autorizzate nell'ambito della Missione 18 - Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali, Programma 1 - Relazioni finanziarie con le altre autonomie territoriali dal bilancio di previsione per l'esercizio 2019 - 2021 assestato.

²¹ Art. 11 “Bilancio annuale di previsione” 1. Le previsioni del bilancio annuale sono formulate in termini di competenza ed in termini di cassa. 2. Le previsioni di bilancio sono articolate, per l'entrata e per la spesa, in unità previsionali di base. Le unità previsionali in cui si articolano le entrate sono individuate con riferimento alla fonte di provenienza, alla tipologia ed alla specifica individuazione dell'oggetto delle entrate. Le unità previsionali in cui si articolano le spese sono determinate sulla base di aree omogenee di attività, anche a carattere strumentale, individuate con riferimento alle competenze istituzionali della Regione, alla legislazione vigente e tenuto conto dei vincoli a garanzia degli equilibri di bilancio. Le contabilità speciali, sia nell'entrata sia nella spesa, sono articolate in capitoli e, in relazione alle necessità della codificazione meccanografica, rappresentate in un'unica unità previsionale di base. 3. Per ogni unità previsionale di base il bilancio indica: a) l'ammontare presunto dei residui attivi o passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello cui il bilancio si riferisce; b) l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare e delle spese di cui si autorizza l'impegno nell'esercizio a cui il bilancio si riferisce; c) l'ammontare delle entrate che si prevede di riscuotere e delle spese di cui si autorizza il pagamento nel medesimo esercizio, senza distinzioni fra riscossioni e pagamenti in conto residui e in conto competenza. 4. Tra le entrate e le spese di cui alla lettera b) del comma 3 è iscritto l'eventuale saldo finanziario, positivo o negativo presunto al termine dell'esercizio precedente, tenendo distinta la quota del saldo medesimo determinata da economie di spesa correlate ad entrate vincolate a specifica destinazione, dalla quota dello stesso determinata dalla mancata stipulazione di mutui e prestiti già autorizzati. 5. Tra le entrate di cui alla lettera c) del comma 3 è iscritto l'ammontare presunto della giacenza di cassa all'inizio dell'esercizio cui il bilancio si riferisce. 6. Al bilancio è allegato un apposito documento nel quale le unità previsionali di base debbono essere distinte in capitoli ai fini della gestione e della rendicontazione; nello stesso allegato sono altresì indicati, disaggregati per capitolo, i contenuti di ciascuna unità previsionale di base e il carattere giuridicamente obbligatorio o discrezionale della spesa, con l'evidenziazione delle relative disposizioni legislative restando esclusa la istituzione di unità previsionali di base non ripartibili e disaggregabili in capitoli. I capitoli sono determinati ai sensi di quanto disposto dagli articoli 19 e 22. 7. Formano oggetto di specifica approvazione del Consiglio regionale le previsioni di cui ai commi 1, 2, 3, 4 e 5. Le contabilità speciali sono approvate nel loro complesso. 8. Contestualmente all'approvazione della legge di bilancio o dell'autorizzazione all'esercizio provvisorio è prevista la ripartizione delle unità previsionali di base in capitoli ai fini della gestione e rendicontazione e l'assegnazione ai dirigenti titolari dei centri di responsabilità amministrativa delle risorse destinate al raggiungimento degli obiettivi individuati per gli interventi, i programmi e i progetti finanziati nell'ambito dello stato di previsione delle spese. 9. Il bilancio annuale è composto: a) dallo stato di previsione delle entrate; b) dallo stato di previsione delle spese; c) dal quadro riassuntivo e documenti allegati.

di rappresentare in modo comprensibile «le qualità e le quantità di relazione tra le risorse disponibili e gli obiettivi in concreto programmati al fine di delineare un quadro omogeneo, puntuale, completo e trasparente della complessa interdipendenza tra i fattori economici e quelli socio-politici connaturati e conseguenti alle scelte effettuate» (Corte cost., sentt. n. 247/2017; n. 184 del 2016).

Il compito degli Uffici contabili regionali nella realizzazione del *Nomenclatore* e del suo costante aggiornamento, in ossequio del rispetto del principio contabile della “trasparenza” e del suo corollario, la “specificazione”, è quello di garantire alla stessa Giunta regionale, all’Assemblea della sovranità regionale, alla Corte dei conti e ai cittadini la puntuale riconciliazione, sia *ex ante* che, segnatamente, *ex post*, delle previsioni legislative di spesa in vigore con le appostazioni contabili, sì da valorizzare il più possibile la comprensibilità della redazione del bilancio e del conto consuntivo a garanzia della rappresentatività democratica, ponendo al riparo detti fondamentali documenti (bilancio e conto consuntivo) dal pericolo dell’abuso della “tecnicità contabile” (Corte cost. n. 247/2017).

6. Le leggi che non recano oneri espressi

6.1. Le leggi senza oneri.

Di dette trentuno leggi regionali, undici - di seguito indicate - non recano oneri espressi (nn. 1, 2, 3, 5, 6, 8, 22, 24, 25, 27 e 28):

- Legge regionale 4 marzo 2019, n.1 “Disposizioni in materia di tirocini. Modifiche alla legge regionale 1 agosto 2005, n. 17 (Norme per la promozione dell'occupazione, della qualità, sicurezza e regolarità del lavoro)”.
- Legge regionale 4 marzo 2019, n.2 “Norme per lo sviluppo, l'esercizio e la tutela dell'apicoltura in Emilia-Romagna. Abrogazione della legge regionale 25 agosto 1988, n. 35 e dei regolamenti regionali 15 novembre 1991, n. 29 e 5 aprile 1995, n. 18”.
- Legge regionale 23 aprile 2019, n.3 “Disciplina per l'avvio e l'esercizio dei condhotel e per il recupero delle colonie. modifiche alla legge regionale 28 luglio 2004, n. 16 (Disciplina delle strutture ricettive dirette all'ospitalità)”.
- Legge regionale 3 giugno 2019, n.5 “Disposizioni urgenti in materia di organizzazione”²².

²² La legge è stata impugnata dal Governo ex art. 127 Cost. con delibera C.d.M. del 19 luglio 2019, in quanto l'articolo 1 della legge regionale in oggetto, nel consentire l'utilizzazione delle graduatorie di idonei “per la copertura di ulteriori posti rispetto a quelli messi a concorso, entro il periodo di vigenza delle medesime, a condizione che le assunzioni siano coerenti con il proprio piano triennale del fabbisogno del personale.”, e nel disporre altresì che “Per le medesime finalità i soggetti di cui al comma 1 possono utilizzare le graduatorie

- Legge regionale 3 giugno 2019, n.6 “Modifiche alla legge regionale 12 dicembre 1997, n. 43 'Interventi a favore di forme collettive di garanzia nel settore agricolo; abrogazione della l.r. 14 aprile 1995, n. 37”.
- Legge regionale 27 giugno 2019, n.8 “Disposizioni tributarie in materia di imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili (Iresa) - modifiche alla legge regionale 21 dicembre 2012, n. 15 (Norme in materia di tributi regionali)”.
- Legge regionale 06 novembre 2019, n. 22 “Nuove norme in materia di autorizzazione ed accreditamento delle strutture sanitarie pubbliche e private. abrogazione della legge regionale n. 34 del 1998 e modifiche alle leggi regionali n. 2 del 2003, n. 29 del 2004 e n. 4 del 2008”.
- Legge regionale 29 novembre 2019, n. 24 “Nuove misure organizzative per prevenire conflitti di interessi nel sistema delle amministrazioni regionali dell’Emilia-Romagna. modifiche alla legge regionale n. 43 del 2001”.
- Legge regionale 29 novembre 2019, n. 25 “Ratifica intesa interregionale tra le regioni Emilia-Romagna, Lombardia, Veneto e Piemonte per l'esercizio delle funzioni amministrative regionali in materia di navigazione interna interregionale sul fiume Po e idrovie collegate e abrogazione della legge regionale n. 11 del 7 marzo 1995”.
- Legge regionale 29 novembre 2019, n. 27 “Norme per la trasparenza dell’attività di rappresentanza di interessi nel processo legislativo e amministrativo”.
- Legge regionale 29 novembre 2019, n. 28 “Misure regionali per la prevenzione, il contrasto e la soluzione dei fenomeni di sovraindebitamento”.

6.2. *Gli oneri non espressi.*

Riguardo alle leggi che non recano oneri espressi, sulla base della più recente giurisprudenza costituzionale, va peraltro svolta la considerazione che segue.

Con la sentenza n. 227/2019 (punto 2. del *Considerato in diritto*), la Corte costituzionale ha affermato che il “difetto di copertura sussiste non solo quando una iniziativa onerosa non trova corrispondenza quantitativa nella parte spesa, ma anche quando in sede normativa si statuisce – in contrasto con i canoni dell’esperienza – che una complessa elaborazione organizzativa e progettuale

di idonei dei pubblici concorsi approvate da altre amministrazioni, previo accordo tra le amministrazioni interessate” sembra prevedere una modalità di utilizzazione delle graduatorie diversa da quella individuata dall'articolo 1, commi 361 e 365, della legge n. 145 del 2018 e, comunque, incompatibile con la disciplina contenuta nelle prefate disposizioni. Sicché, secondo la Presidenza del Consiglio dei ministri, l'articolo 1 della legge regionale in oggetto violerebbe gli articoli 3, 51, primo comma, e 97, quarto comma, della Costituzione, nonché l'articolo 117, secondo comma, lettere l) e m), e l'articolo 117, terzo comma, della Costituzione, in materia di coordinamento della finanza pubblica.

non produce costi nell'esercizio anteriore a quello in cui si prevede l'avvio delle conseguenti realizzazioni".

In considerazione di tale principio di diritto, il legislatore regionale è chiamato a riconsiderare, in sede di stesura delle leggi spesa senza oneri, le possibili ricadute delle previsioni normative in termini di "costi organizzativi" (cd. copertura dei costi di organizzazione o copertura amministrativa), rappresentando nella Relazione tecnica (o "scheda tecnico finanziaria") la neutralità o meno degli eventuali costi organizzativi, dichiarati o meno, sottesi all'attuazione di una legge regionale.

Sulla base di tale principio di diritto, il legislatore regionale è chiamato a riconsiderare, in sede di stesura delle leggi di spesa senza oneri, le possibili ricadute delle previsioni normative in termini di "costi organizzativi" (cd. copertura dei costi di organizzazione o copertura amministrativa), rappresentando nella Relazione tecnica (o "scheda tecnico finanziaria") la neutralità o meno degli eventuali costi organizzativi, dichiarati o meno, sottesi all'attuazione di una legge regionale.

Tale orientamento della Corte fa seguito ad altre pronunce nella quali veniva evidenziato come, in caso di provvedimento di legge di riassetto organizzativo, assumono decisiva importanza gli elementi informativi rimessi all'elaborazione di accurate relazioni tecniche (art. 17, legge n. 196 del 2009), anche allo scopo di consentire, sia pure sul piano della ragionevolezza, di valutare il sostanziale rispetto dei "criteri di invarianza" posti dal legislatore a garanzia della tenuta degli equilibri di finanza pubblica, poiché, in difetto, regole di tal fatta, in considerazione della loro sostanziale genericità, finiscono con l'atteggiarsi a mere clausole di stile (Corte cost., sent. n. 132/2014).

6.3. I cd. costi di organizzazione.

Tanto premesso, con riferimento alla legislazione regionale 2019 all'esame, si vedano, per eventuali profili di "copertura amministrativa", le seguenti disposizioni:

- l.r. n. 1/2019, art. 7 "Sostituzione dell'articolo 26-*quinquies* "Monitoraggio e vigilanza" della legge regionale n. 17 del 2005;
- l.r. n. 2/2019, art. 9 "Vigilanza e controllo";
- l.r. n. 3/2019, art. 12 "Controlli";
- l.r. n. 22/2019, art. 3 "Coordinatore regionale per l'autorizzazione e l'accreditamento"; art. 13 "Organismo tecnicamente accreditante"; art. 14 "Elenco dei valutatori"; art. 15 "Procedura per la concessione dell'accreditamento"; art. 16 "Attività di monitoraggio delle strutture accreditate".

6.4. La rappresentazione dell'invarianza della spesa.

La cura da porre nella elaborazione della Relazione tecnica anche di dette leggi circa i possibili costi organizzativi da sostenere per dare effettività alla previsione normativa, tenuto conto dei margini di elasticità delle strutture amministrative in essere, è direttamente proporzionale al livello di concreta operatività delle norme introdotte.

Specie con riferimento ai “controlli” - sovente proclamati -, i relativi costi di organizzazione costituiscono un presupposto della loro reale effettività.

6.5. Leggi che prevedono nuove entrate.

Da segnalare la legge regionale 27 giugno 2019, n. 8 “Disposizioni tributarie in materia di imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili (IRESA) - Modifiche alla legge regionale 21 dicembre 2012, n. 15 (Norme in materia di tributi regionali)”.

Si tratta di una legge che modifica la precedente legge regionale n. 15 del 2012, rideterminando i presupposti dell'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili (IRESA).

La scheda tecnico finanziaria non dà peraltro conto di eventuali nuove o maggiori entrate.

7. Le leggi onerose

7.1. Considerazione metodologiche in relazione alle modalità di copertura utilizzate.

La legislazione di spesa regionale in esame fa ricorso a diverse modalità di copertura, via via evidenziate in occasione dell'analisi delle singole leggi onerose.

Nel corso dell'anno 2019 sono state complessivamente pubblicate sul Bollettino Ufficiale della Regione Emilia-Romagna ventiquattro leggi regionali. Prescindendo dalla legge n. 10, di approvazione del Rendiconto 2018, e dalla legge n. 14, recante l'assestamento del bilancio per il 2019, diciassette²³ hanno determinato nuovi oneri.

I mezzi di copertura utilizzati nelle leggi che determinano nuovi o maggiori oneri rientrano nelle tipologie previste dall'ordinamento e, segnatamente, nelle previsioni di cui all'art. 17, comma 1, lett. *a* (ricorso a fondi speciali)²⁴ e *b* (riduzioni di precedenti autorizzazioni legislative di spesa)²⁵, del d.lgs. 196 del 2009²⁶.

La legge n. 26, che reca disposizioni concernenti le aziende e i beni confiscati e sequestrati alla criminalità organizzata, all'art. 2 [che inserisce l'art. 19-*bis* (*Unità di esperti*) nell'ambito della l.r. n.

²³ Sono le leggi nn. 4, 7, 9, 10, 11, 13, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 23, 26, 29 e 30.

²⁴ L.r. 7/2019, art. 15; l.r. n. 9/2019, art. 9; l.r. n. 11/2019, art. 5; l.r. n. 16/2019, art. 3; l.r. n. 18/2019, art. 4; l.r. n. 19/2019, art. 9; l.r. n. 20/2019, art. 1; l.r. n. 23/2019, art. 4.

²⁵ L.r. n. 10/2019, art. 4; l.r. n. 15/2019, art. 10; l.r. n. 17/2019, art. 11, 15, 17 e 18.

²⁶ L.r. n. 13/2019, art. 39.

18/2016] prevede l'attribuzione di un gettone di presenza ai componenti dell'Unità di esperti che trova copertura con le risorse del bilancio autonomo dell'Assemblea legislativa.

Analoga modalità di copertura è prevista dall'art. 42 (in tema di rimborso delle spese di difesa giudiziale per il contenzioso riguardate lo stato giuridico ed economico dei consiglieri regionali e dei gruppi assembleari) della l.r. n. 13/2019.

Solo la legge n. 5, emanata dalla Regione Emilia-Romagna nel corso del 2019, è stata oggetto di ricorso in via principale innanzi alla Corte costituzionale da parte del Presidente del Consiglio dei ministri.

7.1.1. Le coperture su stanziamenti di bilancio.

Continuano a verificarsi casi di copertura finanziaria su stanziamenti di bilancio in essere (caso diverso, questo, da quello di cui alla clausola di neutralità), nel presupposto della sussistenza di fondi disponibili²⁷.

Il più delle volte nella Relazione tecnica non sempre si dà conto dei motivi della sussistenza di margini disponibili, sicché non appare chiaro se, attesa anche la scarsa chiarezza del rapporto tra la nuova legislazione e quella previgente, si crei il rischio della necessità di futuri stanziamenti di bilancio. Ciò a meno che non si assista – come per taluni casi in esame – ad un capovolgimento del rapporto tra leggi onerose e stanziamenti di bilancio, nel senso che questi ultimi vengono costruiti *ex ante* già scontando gli effetti di norme ancora da approvare: in tal modo si altera l'ordinato rapporto tra leggi e bilancio, laddove le prime dovrebbero trovare autonoma copertura diversa da quella del ricorso al bilancio. In tal ipotesi quest'ultimo non sarebbe costruito secondo il parametro della legislazione vigente.

Non appare inutile ricordare infine, soprattutto in presenza della natura inderogabile del tipo di spesa, l'esigenza di coperture sicure, non arbitrarie o irrazionali, su scala ovviamente permanente, in linea con le indicazioni della giurisprudenza costituzionale in materia (*ex plurimis*, sentenza n. 70 del 2012).

7.1.2. Mancata indicazione di specifica forma di copertura.

Continua a verificarsi la fattispecie di clausole di copertura che genericamente (oppure anche in riferimento a singole norme) vengono imputate alle maggiori entrate e alle minori spese contestualmente recate dal provvedimento ovvero di clausole di coperture di oneri riferiti alla somma degli effetti di numerosi articoli²⁸.

²⁷ Le leggi nn. 13, 15, n. 17, 23 (art.8, in tema di riordino delle aree protette e 11 in materia di vigilanza sulla fauna selvatica), 13 (artt. 17, 25, 34) e 29/2019 trovano copertura con rinvio alle disponibilità di bilancio.

²⁸ Leggi regionali nn. 7, 9, 15, 19 e 30/2019.

Quest'ultimo fenomeno, oltre a comportare uno scarso livello di trasparenza nelle scelte relative all'utilizzo e al reperimento delle risorse pubbliche di cui alla decisione legislativa, appare anche in contrasto con la legge di contabilità, la quale prevede singole ipotesi di copertura finanziaria ciascuna delle quali riferita ad un onere. Senza una tale corrispondenza, ad esempio, quando si è in presenza di coperture a valere anche su stanziamenti di conto capitale, non si può escludere, tra l'altro, la dequalificazione della spesa, in assenza dell'indicazione delle quote di oneri di egual natura.

7.1.3. Osservazioni sulla tecnica del limite di spesa.

La legge di contabilità configura le fattispecie normative onerose, ai fini delle forme di definizione degli oneri, essenzialmente in due tipologie.

Da un lato, vi è l'opzione intesa a fissare un limite massimo, se il tipo di onere sottostante presenta una accentuata flessibilità, nel qual caso il tetto di spesa può rappresentare un presidio valido ai fini dell'effettivo contenimento dell'onere stesso all'interno del limite prefissato.

Dall'altro, vi è l'opzione volta a prevedere oneri solo valutati, cui si ricorre quando il meccanismo sottostante che genera pressione sul bilancio presenti elementi di rigidità ed automaticità, sicché non appare del tutto garantito che il relativo flusso effettivo possa essere contenuto nel tetto di spesa. Il riferimento è non solo alle situazioni esplicitamente costruite dalla norma sostanziale come diritti soggettivi, ma anche all'ampia gamma di situazioni individuali cui può dar luogo la normativa e che comunque non presenta effettivi elementi di modulabilità ed elasticità dal punto di vista dell'erogatore della prestazione (Pubblica amministrazione). È il caso anche di fattispecie la cui evoluzione in termini finanziari dipende da variabili esogene, il cui effetto può confliggere con un tetto di spesa, in quanto non prevedibili *ex ante* nei loro effetti.

In questi casi appare incongruo adottare la tecnica del limite di spesa, specialmente se siano numerose le situazioni soggettive interessate o disciplinate dalle normative di merito.

Va ribadito il punto di fondo della problematica, ossia che, a fronte di fattispecie normative di particolare delicatezza e complessità nonché tali da creare una pressione sui bilanci con forti elementi di automaticità, la tecnica del tetto di spesa può presentare maggiori rischi sul piano finanziario ovvero in ordine all'effettiva implementazione della normativa nel suo complesso (se il rispetto del tetto funge da freno in tal senso).

7.2. *Le singole leggi spesa.*

Legge regionale 30 maggio 2019, n. 4 “Rideterminazione dei vitalizi in attuazione della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019 - 2021) e conseguente riordino della disciplina in coerenza con l'abrogazione dell'istituto.

Si tratta di una legge onerosa che ridetermina i vitalizi dei consiglieri regionali prevedendo una complessa operazione da effettuare moltiplicando il montante contributivo individuale per il coefficiente di trasformazione individuato in apposita tabella recante i coefficienti di trasformazione per anno di decorrenza, relativa alla data anagrafica del titolare dell'assegno vitalizio alla data della sua decorrenza (art. 3), con la previsione delle rivalutazioni (art. 4). Viene anche previsto il riordino della disciplina in coerenza con l'abrogazione dell'assegno vitalizio, con la previsione della reversibilità e del cumulo (artt. 5-12).

La copertura finanziaria degli oneri è affidata all'art. 14 "Disposizioni finanziarie"²⁹ della citata legge regionale che, richiamando l'art. 67 del d.lgs. n. 118/2011, affida la copertura dei conseguenti oneri al dimensionamento del bilancio autonomo dell'Assemblea legislativa della Regione Emilia-Romagna 2019 – 2021. In base al citato art. 67, comma 3, del d.lgs. n. 118/2011, "la presidenza del consiglio regionale sottopone all'assemblea consiliare, secondo le norme previste nel regolamento interno di questa, il rendiconto del Consiglio regionale. Le relative risultanze finali confluiscono nel rendiconto consolidato di cui all'articolo 63, comma 3. Al fine di consentire il predetto consolidato, l'assemblea consiliare approva il proprio rendiconto entro il 30 giugno dell'anno successivo".

Va, in proposito, osservato che l'onere configurato dalla citata legge regionale presenta le caratteristiche del cd. "onere inderogabile", sottendendo posizioni di diritto soggettivo connesse al maturare del diritto al vitalizio; sicché sarebbe stato, quanto meno, auspicabile la rappresentazione della quantificazione dei possibili oneri derivanti dalla legge in esame, fermo restando che il Consiglio darà conto delle risultanze della spesa effettuata in occasione della presentazione del rendiconto consolidato (art. 63, comma 3, d.lgs. n. 118/2011).

Dalla scheda tecnico finanziaria relativa alla legge in esame non si evince, peraltro, se gli oneri conseguenti a detta legge regionale determineranno un aggravio ovvero una riduzione rispetto al regime previgente.

²⁹ *Disposizioni finanziarie*

1. Per gli esercizi finanziari 2019, 2020 e 2021, agli oneri derivanti dall'attuazione della presente legge si fa fronte con le risorse autorizzate con riferimento alla legge regionale n. 42 del 1995 nell'ambito della Missione 1 – Servizi istituzionali, generali e di gestione - Programma 1 – Organi istituzionali - del bilancio autonomo dell'Assemblea legislativa della Regione Emilia-Romagna 2019 - 2021, ai sensi dell'articolo 67 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 (Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42).

2. Per gli esercizi successivi al 2021, agli oneri derivanti dall'attuazione della presente legge si fa fronte con gli stanziamenti del bilancio autonomo dell'Assemblea legislativa della Regione Emilia-Romagna, ai sensi dell'articolo 67 del decreto legislativo n. 118 del 2011.

Legge regionale 01 agosto 2019, n. 15 “Legge regionale contro le discriminazioni e le violenze determinate dall’orientamento sessuale o dall’identità di genere”.

La legge regionale individua una serie di interventi contro le discriminazioni e le violenze determinate dall’orientamento sessuale o dall’identità di genere, ad esempio, nei settori dell’educazione e sport (art. 3), della promozione di eventi culturali (art. 4), in materia socio-assistenziale e socio sanitaria (art. 5), affidando la copertura alle “risorse autorizzate con riferimento alle leggi regionali vigenti di settore”.

Tale generica dizione della legge impedisce di fatto la possibilità di svolgere i necessari puntuali riscontri.

Legge regionale 01 agosto 2019, n. 17 “Attuazione della sessione europea regionale 2019 – abrogazioni e modifiche di leggi e di singole disposizioni normative regionali”.

La legge all’esame introduce una serie di abrogazioni e modifiche di leggi regionali previgenti, in settori disparati, quali il trasporto pubblico ferroviario (art. 11), la pianificazione urbanistica (art. 15), l’ambito dello spettacolo (artt. 17 e 18), con rinvio, quanto alla copertura, alle leggi regionali oggetto di modifica.

Si tratta, per lo più, di concessione “contributi” la cui entità verrà calibrata dalla Giunta in relazione alle contingenti disponibilità di bilancio (in tal modo, concettualmente rientrando la tipologia dell’onere tra le spese di adeguamento al fabbisogno, di cui all’art. 21, comma 5, lettera c), l. n. 196/2009).

Legge regionale 10 dicembre 2019, n. 30 “Disposizioni per la formazione del bilancio di previsione 2020-2022 (legge di stabilità)³⁰”.

³⁰ Art. 40 “Legge finanziaria regionale”

1. In coincidenza con l’approvazione della legge annuale di bilancio, delle leggi di assestamento o di variazione generale al bilancio di previsione annuale e pluriennale, è adottato un provvedimento legislativo di contenuto generale e sostanziale avente per finalità:

- a) il rifinanziamento degli interventi o la revoca di finanziamenti già autorizzati con riferimento alle rispettive leggi settoriali;
- b) la diversa decorrenza o la diversa distribuzione nel tempo e fra i singoli obiettivi della medesima legge settoriale, dei finanziamenti già autorizzati in passato;
- c) l’introduzione di modifiche alle modalità di intervento per il costante adattamento della vigente legislazione regionale di settore agli obiettivi specifici dei programmi attuativi, nel rispetto degli obiettivi generali e delle finalità originarie delle singole leggi;
- d) la fissazione del livello massimo del finanziamento regionale per le tipologie di intervento le cui leggi settoriali lo prevedano.

2. La legge finanziaria, predisposta dalla struttura organizzativa competente in materia di bilancio, è approvata immediatamente prima delle corrispondenti leggi di bilancio, di assestamento e di variazione, dalle quali trae il riferimento necessario per la dimostrazione della copertura finanziaria delle autorizzazioni pluriennali di

La legge regionale più complessa è la n. 30/2019, per due profili.

Il primo riguarda la coerenza della formulazione di detta legge in relazione all'art. 40 della legge n. 40 del 2001 ("Ordinamento contabile della regione Emilia-Romagna").

Proprio in ragione delle zone d'ombra lasciate dal permanere (o comunque dalla mancata revisione) della citata legge 40, laddove la legge n. 30 in questione - denominata di "stabilità" - dovesse essere assimilata - come sembra - alla "legge finanziaria regionale" (salvo quanto, sul piano della risistemazione della materia, si dirà al punto 9 *Osservazioni conclusive* della presente Relazione), si pone la questione delle "norme intruse", e cioè delle disposizioni non coerenti con i vincoli di contenuto che la legge finanziaria regionale dovrebbe avere secondo l'assetto tracciato dal menzionato art. 40 della legge di contabilità regionale. Si rinvengono infatti numerose previsioni che sembrano spurie rispetto alla rigorosa perimetrazione di contenuto voluta dal legislatore della legge regionale n. 40 (art. 2, Contributo straordinario per la ristrutturazione dell'immobile ex seminario vescovile; art. 4, Incremento del fondo di dotazione della Fondazione Emilia-Romagna Teatro Fondazione – Teatro Stabile pubblico regionale; art. 5, Contributo straordinario per le celebrazioni del bicentenario della nascita di Pellegrino Artusi; art. 6, Interventi e opere di manutenzione ordinaria e straordinaria; art. 7, Interventi in materia di opere idrauliche nei corsi d'acqua di competenza regionale; art. 8, Azioni finalizzate alla pulizia dei corsi d'acqua e del mare; art. 9, Contributi all'acquisto di autoveicoli ecologici, art. 10; Interventi per il trasporto ferroviario e fluviomarino delle merci; art. 11, Lavori d'urgenza e provvedimenti in casi di somma urgenza; art. 12, Servizio regionale - Risorse aggiuntive correnti; art. 13, Contributi alle imprese finalizzati all'associazione ai Confidi di primo e secondo grado; art. 14, Sostegno all'assistenza per gli azionisti emiliano-romagnoli danneggiati dalle crisi bancarie; art. 15, Progetti finalizzati all'orientamento e alla partecipazione alle attività formative; art. 16, Scuola superiore sport invernali turismo "ski college"; art. 17, Attività di controllo nel settore ortofrutticolo e vitivinicolo).

Il secondo profilo riguarda la modalità di copertura dei molteplici "contributi" previsti dalla legge n. 30 e ascrivibili alla categoria degli oneri da qualificare quali "fattore legislativo"³¹.

spesa da essa disposte e nei confronti delle quali fornisce legittimazione alla iscrizione di specifiche allocazioni di spesa.

31 Si riporta, come esempio, la formulazione dell'art. 17 "Attività di controllo nel settore ortofrutticolo e vitivinicolo" 1. Le autorizzazioni di spesa disposte dall'articolo 16 della legge regionale n. 12 del 2018 sono integrate, nell'ambito della Missione 16 Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca – Programma 1 Sviluppo del settore agricolo e del sistema agroalimentare, nel seguente modo: - esercizio 2020 euro 200.000,00; - esercizio 2021 euro 100.000,00; - esercizio 2022 euro 100.000,00.

Nonostante tale sia la tipologia di onere prevista dalla legge in esame, la copertura finanziaria risulta affidata ad una previsione di dubbia coerenza con il principio della copertura³². Infatti, a differenza che nell'ipotesi dell'“adeguamento al fabbisogno” (art. 21, comma 5, lett. c), l. n. 196/2009), la tecnica del tetto di spesa esige che la clausola di copertura dia dimostrazione della potenziale copertura fino al tetto stabilito dalla legge, anche se, in concreto, l'autorizzazione di spesa potrà essere limitata all'interno del tetto stesso, potendo, in ipotesi, essere contenuta a zero.

8. Il contraddittorio con la regione Emilia-Romagna

A seguito di apposita ordinanza di convocazione n. 32/2020, è stato integrato il contraddittorio con i rappresentanti dell'Assemblea regionale e con quelli della Giunta regionale, le cui controdeduzioni sono state poi trasfuse in note scritte trasmesse alla Sezione in data 29 maggio.

8.1. L'audizione dei rappresentanti dell'Assemblea Regionale.

L'Assemblea regionale ha depositato un'apposita Relazione che si riporta integralmente.

8.1.1. Osservazioni dell'Assemblea legislativa allo schema di relazione della Corte dei conti sulle tipologie delle coperture adottate per le leggi regionali pubblicate nel corso del 2019.

In esito all'audizione del 19 maggio 2020 si riassumono le osservazioni dell'Assemblea legislativa relativamente alle leggi regionali di iniziativa assembleare che sono state oggetto di alcuni rilievi nell'ambito dello schema di relazione della Corte dei conti trasmessa in data 23 marzo 2020.

8.1.1.1. Articolo 2 della legge regionale n. 26/2019, recante “Disposizioni concernenti le aziende e i beni confiscati e sequestrati alla criminalità organizzata. modifiche alle leggi regionali 28 ottobre 2016, n. 18 (Testo unico per la promozione della legalità e per la valorizzazione della cittadinanza e dell'economia responsabili) e 22 ottobre 2018, n. 15 (Legge sulla partecipazione all'elaborazione delle politiche pubbliche. abrogazione della legge regionale 9 febbraio 2010, n. 3)”.

L'art. 2 della legge regionale n. 26/2019 inserisce nella legge regionale 18/2016 (Testo unico per la promozione della legalità e per la valorizzazione della cittadinanza e dell'economia responsabili) l'art. 19-*bis*, che istituisce e disciplina una “unità di esperti”, con funzioni tecnico – operative relativamente alla filiera delle attività concernenti i beni confiscati e sequestrati alla criminalità organizzata.

³² Art. 18 “Copertura finanziaria” 1. Agli oneri conseguenti alle autorizzazioni di spesa contenute nella presente legge, l'Amministrazione regionale fa fronte con le risorse indicate nel bilancio di previsione 2020-2022 -Stato di previsione dell'entrata, nel rispetto delle destinazioni definite dallo stato di previsione della spesa.

In particolare, il comma 4 prevede che ai componenti della menzionata “unità di esperti” sia corrisposto un “gettone di presenza”, con relativi oneri a carico del bilancio dell’Assemblea legislativa.

In sede di predisposizione del progetto di legge, in ordine alla copertura degli oneri è stata effettuata una ricognizione del bilancio a legislazione vigente e, avendo riscontrato la capienza adeguata dei fondi già stanziati nell’ambito della citata legge regionale n. 18/2016 (cfr. art. 46, recante “Disposizioni finanziarie”) - nel cui *corpus* normativo si inserisce l’art. 19-*bis* in esame -, non si è provveduto ad effettuare stanziamenti ulteriori.

Peraltro, si segnala che la citata “unità di esperti” non è stata ancora formalmente costituita, quindi nessuna spesa è stata realizzata.

Infine, si sottolinea che, in sede applicativa di determinazione e corresponsione del “gettone di presenza” sopra citato, la Regione Emilia-Romagna assicurerà il rispetto dell’articolo 6 del d.l. n. 78/2010 che detta disposizioni per la riduzione dei costi degli apparati amministrativi, ivi compresi i gettoni di presenza.

8.1.1.2. Articolo 42 della legge regionale n. 13/2019, recante “Disposizioni collegate alla legge di assestamento e prima variazione generale al bilancio di previsione della Regione Emilia - Romagna 2019-2021”.

L’art. 42 della legge regionale n. 13/2019, aggiungendo i commi 7 e 8 all’art. 15 della legge regionale n. 11/2013 (Testo unico sul funzionamento e l’organizzazione dell’Assemblea legislativa: stato giuridico ed economico dei consiglieri regionali e dei gruppi assembleari e norme per la semplificazione burocratica e la riduzione dei costi dell’Assemblea), ha introdotto una specifica disciplina concernente il rimborso delle spese di difesa giudiziale a favore dei consiglieri, degli assessori nominati e del sottosegretario alla Presidenza in carica, qualora concorrano specifiche condizioni puntualmente enucleate da tale disposizione.

Rispetto all’attuazione dell’art. 42 in esame, mutuato da quanto già previsto per gli amministratori degli enti locali dall’art. 86 del d.lgs. n. 267/2000 (Testo unico delle leggi sull’ordinamento degli enti locali), in sede di predisposizione del progetto di legge, è stata effettuata una ricognizione del bilancio a legislazione vigente con specifico riguardo alla copertura degli oneri derivanti dalla previsione in esame ed è stato verificato che sul relativo capitolo U10211 “Spese legali” risultavano disponibili risorse pari a euro 17.000,00, a copertura di eventuali fattispecie che dovessero verificarsi nell’annualità di riferimento (2019).

In ogni caso, si evidenzia che lo stanziamento di bilancio per l’esercizio 2019 non è stato comunque utilizzato, pertanto è stato considerato economia di spesa e - a tale titolo - è confluito nel risultato di amministrazione.

Si sottolinea che, data la non prevedibilità a priori della consistenza delle spese e della sussistenza dei presupposti di legge, saranno effettuate ricognizioni puntuali di previsione, senza incorrere nell'inversione del rapporto tra legge e bilancio.

8.1.1.3. Legge regionale 1° agosto 2019, n. 15 recante “Legge regionale contro le discriminazioni e le violenze determinate dall’orientamento sessuale o dall’identità di genere”.

Come rilevato dalla Relazione, la legge regionale n. 15/2019 si limita a orientare le politiche e le attività, già previste e disciplinate nelle leggi di settore interessate, all’obiettivo di contrastare le discriminazioni e le violenze determinate dall’orientamento sessuale o dall’identità di genere in diversi settori, tra cui: educazione e sport (art. 3), promozione di eventi culturali (art. 4), in materia socio-assistenziale e socio sanitaria (art. 5).

La copertura dei relativi interventi è demandata alle “risorse autorizzate con riferimento alle leggi regionali vigenti di settore” poiché, come anticipato, la legge regionale n. 15/2019 non prevede nuovi interventi o attività, limitandosi a orientare quelli già previsti dalla legislazione di settore agli obiettivi e alle finalità di contrasto alle discriminazioni e alle violenze di genere.

Non prevedendo nuovi interventi o attività, ne deriva che la legge regionale in esame non comporta spese aggiuntive; i relativi interventi e attività trovano, infatti, copertura nell’ambito delle leggi di settore, a cui la legge regionale n. 15/2019 rinvia.

8.1.1.4. Legge regionale 30 maggio 2019, n. 4 recante “Rideterminazione dei vitalizi in attuazione della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Bilancio di previsione dello stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021) e conseguente riordino della disciplina in coerenza con l'abrogazione dell'istituto”.

La legge regionale n. 4/2019 configura un intervento legislativo di puro risparmio, non implicando nuovi oneri, bensì derivando da essa maggiori risparmi a seguito della rideterminazione dei vitalizi stessi.

La legge regionale in esame tiene conto del Documento di indirizzo della Conferenza dei Presidenti delle Assemblee legislative delle Regioni e delle Province autonome in materia di contenimento della spesa pubblica e di armonizzazione della legislazione tra le diverse Regioni, come da intesa della Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano del 3 aprile 2019, ai sensi dell’articolo 8 comma 6, della legge 131/2003, in attuazione di quanto disposto dall’art. 1, commi 965 e 966, della legge 30 dicembre 2018, n. 145.

Si rileva, infine che, in ottemperanza a quanto prescritto dal comma 967 del medesimo art. 1 secondo cui “Gli enti interessati documentano il rispetto delle condizioni di cui al comma 965, secondo i criteri di cui al comma 966, mediante comunicazione da inviare alla Presidenza del

Consiglio dei ministri - Dipartimento per gli affari regionali e le autonomie, entro il quindicesimo giorno successivo all'adempimento”, l'Assemblea legislativa ha inviato alla Presidenza del Consiglio dei ministri la “Comunicazione ex art. 1 comma 967, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 “Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019/2021”, volta a documentare il rispetto delle condizioni di cui al comma 965, secondo i criteri di cui al comma 966 del medesimo articolo” (prot. NP/2019/1268 del 06/06/2019).

8.1.1.5. Nell'occasione, i rappresentanti dell'Assemblea legislativa hanno fatto richiamo alla disciplina, già rappresentata, in occasione di analogo contraddittorio intervenuto lo scorso anno, concernente le modalità di presentazione di modifiche della legislazione di spesa sia per i Consiglieri sia per la Giunta; il Direttore generale Dott. Leonardo Draghetti e gli altri rappresentanti dell'Assemblea regionale hanno depositato una nota nella quale viene descritta la disciplina dettata dal Regolamento interno dell'Assemblea legislativa dell'Assemblea legislativa³³ e da una Delibera di Giunta³⁴.

Per la presentazione per gli emendamenti in Commissione, il regolamento, all'articolo 29, comma 6, prevede che gli stessi debbano pervenire di norma 24 ore prima della discussione dell'articolato e che siano immediatamente resi disponibili ai commissari.

Gli emendamenti presentati vengono subito trasmessi dai Segretari di Commissione oltre che ai Consiglieri, ai tecnici della Giunta o dell'Assemblea interessati.

Per i progetti di legge più complessi, le Commissioni individuano precisi momenti per la presentazione degli emendamenti, sia da parte della Giunta che da parte dei Consiglieri.

³³ Del. Up 87/17, 4.4 Controlli preventivi su progetti di legge “3. La Giunta regionale e l'Ufficio di Presidenza adottano una specifica intesa affinché la valutazione tecnico normativa nell'iter procedurale dei progetti di legge e di regolamento con impatto finanziario, sia condotta in collaborazione tra il Servizio Affari legislativi e coordinamento commissioni assembleari (AL), il Servizio Funzionamento e gestione (AL), il Servizio Affari legislativi e aiuti di Stato e il Servizio Bilancio e Finanze della Giunta regionale. Tale raccordo si attua, in particolare, in sede di valutazione tecnica degli emendamenti e subemendamenti, che devono, a tal fine, essere resi disponibili in sede tecnica con un preavviso di almeno 48 ore lavorative. Per l'esame tecnico, il Servizio affari legislativi e aiuti di Stato (Giunta) potrà avvalersi del gruppo di lavoro, competente sul singolo progetto di legge o di regolamento, eventualmente istituito. Nell'ambito della medesima intesa, la Giunta regionale e l'Ufficio di presidenza dell'Assemblea legislativa stabiliscono le modalità attraverso cui garantire la collaborazione tra le competenti strutture nel caso di progetti di legge che prevedono l'istituzione o la modifica di un regime di aiuti di stato. Il raccordo tra le strutture regionali interessate, in particolare tra il “Servizio Affari legislativi e coordinamento commissioni assembleari” (AL) e il “Servizio affari legislativi e aiuti di stato”, ha ad oggetto anche la valutazione tecnica degli emendamenti e dei subemendamenti che istituiscono o modificano un regime di aiuti di stato, che dovranno essere corredati della relativa scheda. Per consentire la valutazione tecnica e la eventuale predisposizione della relativa scheda, gli emendamenti e subemendamenti dovranno essere resi disponibili con un preavviso di almeno 48 ore lavorative.

³⁴ DGR 468/2017, del 10 aprile 2017, art. 6 - Controlli preventivi sui progetti di legge e di regolamento, 7. La Giunta regionale e l'Ufficio di presidenza dell'Assemblea legislativa adottano una specifica intesa affinché nell'iter procedurale dei progetti di legge e di regolamento il monitoraggio dell'impatto normativo sia massimamente condiviso, sul piano tecnico, fra il Servizio “Affari legislativi e coordinamento commissioni Assemblea legislativa”, il Servizio “Affari legislativi e Aiuti di Stato” della Giunta regionale, nonché il Servizio “Bilancio e Finanze” della medesima qualora vi sia un impatto finanziario. Tale raccordo si attua, in particolare, in sede di valutazione tecnica degli emendamenti e subemendamenti, che devono, a tal fine, essere resi disponibili in sede tecnica con un preavviso di almeno 48 ore lavorative. Per l'esame tecnico, il Servizio “Affari legislativi e Aiuti di Stato” potrà avvalersi, qualora istituito, del gruppo di lavoro competente sul singolo progetto di legge o di regolamento.

Durante i lavori delle Commissioni, inoltre, i tecnici sia della Giunta sia dell'Assemblea, per quanto di rispettiva competenza, possono parteciparvi e ciò consente loro, fra altro, di poter esaminare anche gli emendamenti che vengono presentati direttamente in seduta.

Diversa è la tempistica per la presentazione degli emendamenti in Aula.

Per la presentazione degli emendamenti in Aula, il regolamento dell'Assemblea, all'art. 95, comma 2, prevede che possono essere presentati fino al termine della discussione generale in Aula. I subemendamenti possono essere presentati fino a che non è iniziata la votazione degli emendamenti a cui si riferiscono.

Da parte dei tecnici, il presidio degli emendamenti presentati in Aula diventa più complesso, considerato il poco tempo a disposizione per le valutazioni del caso e la non prevista possibilità di partecipazione ai lavori d'Aula se non dalle apposite tribune ad essi dedicate o nelle sale riunioni limitrofe all'Aula stessa.

I tecnici della Giunta e dell'Assemblea, per quanto di competenza, seguono comunque l'iter di approvazione del progetto di legge posto in approvazione nell'ordine del giorno della seduta d'Aula.

Diversi emendamenti vengono sottoposti alle valutazioni dei tecnici prima della seduta dell'Assemblea, ma purtroppo molti emendamenti vengono ancora presentati direttamente in Aula o sono il frutto della mediazione dell'ultimo minuto.

Le schede tecnico finanziarie sono seguite per i Progetti di Legge d'iniziativa della Giunta dai tecnici della Giunta, mentre quelle relative ai progetti di legge di iniziativa dei Consiglieri sono seguite dai tecnici del Servizio Affari legislativi e coordinamento Commissioni assembleari che si raccordano con il Servizio Bilancio della Giunta o con il settore Bilancio dell'Assemblea, se del caso.

Qualora vengano approvati emendamenti in Commissione e/o in Aula, la Giunta provvede ad aggiornare le schede tecnico-finanziarie relative ai progetti di legge di iniziativa della Giunta. A tal fine il Servizio Affari legislativi e coordinamento commissioni assembleari provvede a trasmettere ai tecnici dell'Assemblea legislativa interessati il testo licenziato dalla Commissione e gli emendamenti approvati. Analogamente il Servizio Affari legislativi e coordinamento Commissioni assembleari provvede a trasmettere ai tecnici della Giunta interessati il testo approvato dall'Aula e i relativi emendamenti.

Quanto alla programmazione della spesa, si va ampliando, rispetto al passato, l'utilizzo dello strumento del "Fondo speciale per far fronte agli oneri derivanti da provvedimenti legislativi regionali in corso di approvazione", prima da parte della Giunta ed ora anche dai singoli Consiglieri. Si registra infatti come siano gli stessi Consiglieri, resi consapevoli della necessità di presentare progetti di legge che siano dotati delle necessarie coperture finanziarie per poter essere realizzati, a richiedere, in sede di predisposizione del bilancio di previsione, che siano stanziati risorse

nell'ambito dei Fondi speciali specificatamente dedicati ai Progetti di legge che intendono presentare.

Il bilancio di previsione 2019-2021, approvato con l.r. n. 26/2018, nell'ambito di detto Fondo speciale, include infatti tre voci dedicate a progetti di legge riferibili a Consiglieri.

In data 6 giugno 2019, l'Ufficio di Presidenza ha approvato un progetto predisposto dalla Direzione Generale dell'Assemblea legislativa che prevede la presentazione dematerializzata di tutti gli oggetti assembleari (progetti di legge, interrogazioni, interpellanze, risoluzioni, mozioni) da parte dei Consiglieri a far data dall'inizio della prossima legislatura.

Attualmente la presentazione degli oggetti assembleari da parte dei Consiglieri avviene in forma cartacea con firma autografa. Solo la Giunta presenta gli oggetti assembleari di propria competenza utilizzando la PEC.

L'Ufficio di Presidenza ha altresì deciso che anche gli emendamenti dovranno essere presentati in forma dematerializzata.

8.2. L'audizione dei rappresentanti della Giunta regionale.

Anche la Giunta regionale ha depositato una memoria di cui si riporta il testo per intero.

8.2.1. In tema di aggiornamento della legge regionale n. 40 del 2011.

Considerazioni in merito al mancato aggiornamento della legge regionale n. 40 del 2011 (Ordinamento contabile della regione Emilia-Romagna) in seguito all'approvazione del decreto legislativo n. 118/2011.

La legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 (Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale) ha modificato l'art. 117 Costituzione prevedendo la potestà legislativa esclusiva dello Stato in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici.

In base a questa modifica costituzionale e sulla base dei principi della legge 5 maggio 2009, n. 42, recante delega al Governo in materia di federalismo fiscale, è stato emanato il decreto legislativo n. 118 del 2011.

L'art. 1, comma 1 del decreto sopra richiamato prevede che "A decorrere dal 1° gennaio 2015 cessano di avere efficacia le disposizioni legislative regionali incompatibili con il presente decreto."

La Regione Emilia-Romagna, in base alla normativa soprarichiamata, aveva l'obiettivo di giungere ad un aggiornamento del proprio ordinamento contabile. Il ricorso della Presidenza del Consiglio dei ministri sulla legge della Regione Toscana 7 gennaio 2015, n. 1 (Disposizioni in materia di programmazione economica e finanziaria regionale e relative procedure contabili. Modifiche alla l.r. n. 20/2008), ha tuttavia consigliato un'attesa fino alla definizione del ricorso, anche in relazione alle motivazioni alla base del ricorso stesso. In sintesi, il ricorso si basava sul presupposto che «La materia contabile non [sarebbe] nella disponibilità legislativa delle Regioni, alle quali [sarebbe] riservata la facoltà di emanare regolamenti contabili meramente applicativi del d.lgs. n. 118 del

2011». Ciò in ossequio all'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. – in relazione al d.lgs. n. 118 del 2011 – che riserva la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» alla potestà legislativa esclusiva allo Stato.”

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 184/2016, ha affermato che “quel che è certo è che non può essere disconosciuta la potestà di esprimere nella contabilità regionale, pur nel rispetto dei vincoli statali, le peculiarità connesse e conseguenti all'autonomia costituzionalmente garantita alla Regione.” E anche “In definitiva, può concludersi che il sistema contabile regionale – indipendentemente dalla sua possibile configurazione come autonoma materia ascrivibile alla potestà residuale dell'ente – non è stato totalmente sottratto ad un'autonoma regolazione, ma che questa è, tuttavia, intrinsecamente soggetta a limitazioni necessarie «a consentire il soddisfacimento contestuale di una pluralità di interessi costituzionalmente rilevanti» (sentenza n. 279 del 2006). In particolare, l'autonomia della Regione in questo settore normativo trova il suo limite esterno nelle disposizioni poste dallo Stato nell'ambito della salvaguardia degli interessi finanziari riconducibili ai parametri precedentemente richiamati”.

La Regione Emilia-Romagna, partendo da queste considerazioni che, pur mantenendo la potestà legislativa regionale nel sistema contabile, ne hanno fortemente limitato la portata, ha valutato che il decreto legislativo n. 118/2011 e i principi generali e applicati fossero molto dettagliati e soggetti a modifiche definite dalla Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali (Commissione Arconet) e che quindi la riscrittura del proprio ordinamento contabile fosse una attività molto onerosa, soggetta a modifiche (tutt'ora in corso) e comunque non priva da possibili rischi di impugnativa.

8.2.2 Variazioni di bilancio.

Era tuttavia necessario disciplinare soprattutto l'assetto organizzativo delle competenze e delle responsabilità. Allo scopo di regolamentare le modalità tecnico-operative con le quali, alla luce del mutato quadro normativo, possono essere effettuate le variazioni del bilancio di previsione, le variazioni del documento tecnico di accompagnamento e le variazioni del bilancio gestionale, la delibera di Giunta regionale n. 104 del 1° febbraio 2016 ha dettato le disposizioni transitorie per la gestione delle variazioni al bilancio di previsione. Come previsto dalla delibera citata, la circolare protocollo n. 4761 del 14/03/2016³⁵ ha dettato le modalità amministrativo-contabili per le variazioni al bilancio.

³⁵ Cfr., Regione Emilia-Romagna, Area di coordinamento centrale risorse finanziarie NP/2016/4761 del 14.3.2016; si veda anche la Delibera di Giunta regionale n. GPG/2017/138, “Disposizioni transitorie per la gestione delle variazioni al bilancio di previsione”.

Con la delibera della Giunta regionale n. 468 del 2017, nell'ambito del sistema dei controlli interni, all'articolo 7 sono stati definiti i controlli contabili nell'ambito delle procedure di spesa e di entrata. In particolare, risultano definite: le finalità, le competenze, l'oggetto del controllo e gli ambiti di applicazione (sono state allegate le copie delle delibere sopra richiamate e della circolare).

Le variazioni di bilancio sono disciplinate dall'art. 51 del decreto legislativo 118/2011, che nel comma 1 afferma "Nel corso dell'esercizio, il bilancio di previsione può essere oggetto di variazioni autorizzate con legge".

Considerando quindi la natura autorizzatoria del bilancio e l'approvazione con legge, la modalità principale di variazione al bilancio è la legge.

Il bilancio peraltro è uno strumento di programmazione, seppure nel breve periodo, e come tale non può essere statico ma deve potersi adattare alle nuove e mutevoli esigenze che maturano nel divenire della sua gestione. Esistono quindi tipologie di variazione, illustrate nei successivi commi dell'art. 51 sopra richiamato, possibili con atto amministrativo della Giunta regionale o del Responsabile finanziario che tuttavia non modificano le scelte politiche effettuate dal legislatore regionale e in particolare:

- - *comma 2:*

a) l'iscrizione di entrate derivanti da assegnazioni vincolate a scopi specifici nonché per l'iscrizione delle relative spese, quando queste siano tassativamente regolate dalla legislazione in vigore;

b) variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi riguardanti l'utilizzo di risorse comunitarie e vincolate, nel rispetto della finalità della spesa definita nel provvedimento di assegnazione delle risorse, o qualora le variazioni siano necessarie per l'attuazione di interventi previsti da intese istituzionali di programma o da altri strumenti di programmazione negoziata;

c) variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione;

d) variazioni compensative tra le dotazioni di cassa delle missioni e dei programmi di diverse missioni;

e) variazioni riguardanti il fondo pluriennale nel riaccertamento ordinario;

f) le variazioni riguardanti l'utilizzo del fondo di riserva per le spese impreviste;

g) le variazioni necessarie per l'utilizzo della quota accantonata del risultato di amministrazione riguardante i residui perenti.

g-bis) le variazioni che, al fine di ridurre il ricorso a nuovo debito, destinano alla copertura degli investimenti già stanziati in bilancio e finanziati da debito i maggiori accertamenti di entrate del titolo 1 e del titolo 3 rispetto agli stanziamenti di bilancio;

- *comma 4:*

variazioni del bilancio gestionale compensative fra capitoli di entrata della medesima categoria e fra i capitoli di spesa del medesimo macroaggregato, le variazioni di bilancio riguardanti la mera reiscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, secondo le modalità previste dall'art. 42, commi 8 e 9, le variazioni necessarie per l'adeguamento delle previsioni, compresa l'istituzione di tipologie e programmi, riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto di terzi, le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente, e le variazioni di bilancio riguardanti il fondo pluriennale vincolato escluse quelle previste dall'art. 3, comma 4, di competenza della giunta, nonché le variazioni di bilancio, in termini di competenza o di cassa, relative a stanziamenti riguardanti le entrate da contributi a rendicontazione o riferiti a operazioni di indebitamento già autorizzate o perfezionate, contabilizzate secondo l'andamento della correlata spesa, necessarie a seguito delle variazioni di esigibilità della spesa stessa.

Le variazioni di bilancio autorizzate con le leggi n. 10/2019, n. 21/2019 e n. 23/2019 sono variazioni di carattere compensativo che autorizzano la Giunta regionale alla variazione al bilancio per dare attuazione alla legge stessa e che non sono esplicitamente contemplate nell'art. 51 soprarichiamato. Ad esempio, per la legge n. 10/2019, attraverso una riduzione degli stanziamenti a valere sui capitoli della legge n. 8/1994 e alla creazione di un nuovo capitolo di spesa per l'adesione alla Fondazione Accademia nazionale dell'agricoltura.

8.2.3. Il Nomenclatore degli atti

Al fine di dare rappresentazione e specificazione agli interventi previsti nelle leggi di spesa, le descrizioni dei capitoli del bilancio regionale (che trovano evidenza nel documento tecnico e nel bilancio gestionale approvati annualmente dalla Giunta regionale e pubblicati anche sul sito Amministrazione trasparente) riportano la corrispondenza con la legge di spesa e l'articolo che prevede l'intervento. A titolo di esempio, è stato indicato l'elenco dei capitoli di spesa legati alla legge n. 4 del 2016. In alcuni casi sono indicati anche i riferimenti alla legge precedente, abrogata, per la gestione delle fasi transitorie.

8.2.4. Legge di stabilità.

L'articolo 36 del decreto legislativo n. 118/2011, "Principi generali in materia di finanza regionale", prevede, al comma 4, l'adozione della legge di stabilità (4. La Regione adotta, in relazione alle esigenze derivanti dallo sviluppo della fiscalità regionale, una legge di stabilità regionale, contenente il quadro di riferimento finanziario per il periodo compreso nel bilancio di previsione. Essa contiene esclusivamente norme tese a realizzare effetti finanziari con decorrenza dal primo

anno considerato nel bilancio di previsione ed è disciplinata dal principio applicato riguardante la programmazione, allegato n. 4/1 al presente decreto.”).

Tale legge sostituisce e amplia nel contenuto la legge finanziaria non prevista dal decreto legislativo n. 76/2000 ma disciplinata dalla Regione nella legge regionale n. 40 del 2001. L’esigenza di introdurre la legge finanziaria nell’ordinamento contabile, tra gli strumenti di programmazione regionale, era stata avvertita dalla regione fin dal 1985. L’approvazione della legge finanziaria - immediatamente prima della legge di bilancio, di variazione o di assestamento - consentiva la diretta iscrizione delle nuove o maggiori spese autorizzate; nello stesso tempo la legge di bilancio garantiva, attraverso il rispetto degli equilibri finanziari ed economici, la copertura finanziaria delle nuove o maggiori spese autorizzate. In questo modo era ricondotta ad unità la discussione sulle scelte di spesa, facendola coincidere anche materialmente con la discussione sul bilancio annuale e pluriennale.

Il decreto legislativo n. 118 del 2011, anche dopo la modifica apportata dal decreto legislativo 126 del 2014, non recepisce le importanti innovazioni apportate alla legge 31 dicembre 2009, n. 196, in attuazione dell’articolo 15 della legge 24 dicembre 2012, n. 243. Resta quindi la natura formale del bilancio conseguente al previgente terzo comma dell’articolo 81 della Costituzione, a norma del quale con la legge di bilancio “non si possono stabilire nuovi tributi e nuove spese”.

La legge di stabilità, quindi, contiene disposizioni che integrano o modificano la legislazione di entrata o di spesa, limitatamente all’arco temporale del bilancio di previsione, e i cui oneri trovano copertura nel bilancio.

Per quanto attiene alle modalità di copertura, gli articoli contenuti nella legge 10 dicembre 2019, n. 30 sono di due tipologie:

8.2.4.1. - Articoli che contengono una autorizzazione di spesa per alcune tipologie di interventi, il cui importo è specificatamente indicato nell’articolo stesso e non presuppongono alcun diritto soggettivo (artt. 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17). Quindi costituisce un *limite massimo di spesa*.

8.2.4.2. - Articoli la cui autorizzazione costituisce un *limite di spesa* (art. 9, vedi comma 1 e art. 10, vedi comma 8).

9. Osservazioni conclusive

In relazione alle ampie controdeduzioni formulate dai vertici regionali, si osserva che:

i) rimane ferma la necessità di un costante aggiornamento del nomenclatore degli atti, anche in considerazione della difficile lettura dello stesso nomenclatore, che rinvia, con la tecnica della novella, a norme di legge regionali (oggetto di modifica) via via risalenti nel tempo;

ii) quanto alla copertura degli oneri, a parte che in entrambi i casi (8.2.4.1. e 8.2.4.2.) ci sarebbe un limite di spesa - il che non può essere - occorre chiarire il punto essenziale: non è la modalità di copertura che qualifica l'onere ma è esattamente l'opposto; nella valutazione della modalità di una copertura di legge onerosa è la morfologia giuridica (prestazione rigida o flessibile) dell'onere e la sua quantificazione che connota l'appropriatezza della copertura, non l'inverso; se dunque si tratti di un onere inderogabile, e cioè di una spesa vincolata a particolari meccanismi o parametri che ne regolano l'evoluzione, determinata da legge o da altro atto normativo (es. pagamento di stipendi), non sarà la previsione di una copertura affidata ad un limite di spesa o ad una generica dotazione di bilancio a mutare la natura dell'onere; quest'ultimo, tenuto conto della previsione *ex lege* dell'onere stesso, manterrà le caratteristiche tipiche dell'incomprimibilità, con proiezione ultrannuale, di talché la copertura annuale (ad esempio, con dotazione di bilancio, di per sé - come si è visto al punto 2.5. - non regolare) non potrà che essere inidonea in relazione al rispetto del parametro costituzionale di cui all'art. 81, terzo comma, Cost.;

iii) quanto alla rilevata "copertura sul bilancio"³⁶, si rinvia al precedente punto 2.5., non senza rimarcare che laddove, a consuntivo, si dovesse intercettare un onere inderogabile, per natura ultrannuale, coperto con disponibilità di bilancio annuale, si potrebbero porre dubbi di legittimità costituzionale della norma di legge regionale in relazione all'art. 81, terzo comma, Cost.;

iv) quanto, infine, all'esigenza di por mano ad una riconsiderazione della legge di contabilità regionale, si osserva che la permanenza in vigore della stessa legge regionale n. 40 del 2001 espone a possibili incertezze dato che la c.d. abrogazione implicita è di per sé indeterminabile. Si coglie qui l'occasione per osservare che la stessa qualificazione della legge regionale n. 30/2019 quale legge di stabilità (cfr., art. 36, comma 4, d.lgs. n. 118/2011 e allegato n. 4/1 al medesimo d.lgs. n. 118/2011 principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio) appare impropria; difatti, come rimarcato dalla Corte costituzionale (sent. n. 2/1994), quando fa riferimento all'unità lessicale *legge di bilancio*, la norma costituzionale (art. 75, secondo comma, Cost.) intende rinviare alla declinazione che di detta voce ("legge di bilancio") effettua la medesima citata norma costituzionale, e cioè tanto alla legge di bilancio quanto alla legge finanziaria quanto alla legge di stabilità. Da ciò sembra discendere che, alla luce dell'art. 15 ("Contenuto della legge di bilancio") della legge n.

³⁶ Valga, per tutte, la clausola riportata all'art. 18 della l.r. n. 30/2019, ai sensi della quale: "Agli oneri conseguenti alle autorizzazioni di spesa contenute nella presente legge, l'Amministrazione regionale fa fronte con le risorse indicate nel bilancio di previsione 2020-2022 - stato di previsione dell'entrata, nel rispetto delle destinazioni definite dallo stato di previsione della spesa".

243/2012, allo stato della legislazione vigente, la *legge di bilancio* dovrebbe in sé sussumere tanto la legislazione vigente (Sezione II) quanto la legislazione onerosa che innova l'ordinamento (Sezione I), potendo così implicare una generale riconsiderazione - in chiave di armonizzazione contabile - dello stesso d.lgs. n. 118/2011 e successive modificazioni - fonte sotto ordinata rispetto alla legge rinforzata n. 243/2012 (art. 36, comma 4) - per la parte che definisce la legge di stabilità regionale, oltreché della legge regionale di contabilità n. 40/2001 della Regione Emilia-Romagna.

