



CONSULTA ONLINE

PERIODICO TELEMATICO ISSN 1971-9892



2020 FASC. I

(ESTRATTO)

GUERINO FARES

**L'OBBLIGO DI COPERTURA FINANZIARIA DELLE LEGGI CHE
COSTANO: QUALCHE SPUNTO ALLA LUCE DEL CONTRIBUTO
OFFERTO DALLA CORTE COSTITUZIONALE**

10 GENNAIO 2020

IDEATORE E DIRETTORE RESPONSABILE: PROF. PASQUALE COSTANZO

Guerino Fares

**L'obbligo di copertura finanziaria delle leggi che costano:
qualche spunto alla luce del contributo offerto dalla Corte costituzionale***

SOMMARIO: 1. Il fondamento giuridico della copertura di spesa: inquadramento sistematico. – 2. Gli orientamenti della Corte costituzionale. – 3. Le plurime interconnessioni con la materia della contabilità pubblica

1. Il fondamento giuridico della copertura di spesa: inquadramento sistematico

Per effetto di una recente pronuncia della Corte costituzionale¹ si è ulteriormente ravvivato il dibattito intorno ai rapporti costituzionalmente obbligati fra le norme di legge che apportano innovazioni organizzative e programmatiche per le politiche pubbliche, da un lato, e le modalità di indicazione delle risorse effettivamente disponibili a finanziarle, dall'altro.

In un quadro in cui – ammonisce la Corte² – la copertura di nuove spese deve essere credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria né irrazionale e adeguatamente calibrata sui nuovi oneri finanziari da sostenere, nessuno dei livelli di governo, regioni comprese, può sottrarsi alla fondamentale esigenza di chiarezza ed equilibrio del bilancio di cui all'art. 81 Cost., come riformulato dalla l. cost. n. 1 del 2012³.

Di qui, la necessità di un corredo istruttorio che, muovendo dal quadro degli interventi finanziabili, assicuri la sostenibilità economica delle singole coperture attraverso studi di natura tecnica e finanziaria: di qui, ancora, l'inaccettabilità di misure che si traducano in una «mera ipotesi politica»⁴ la cui fattibilità giuridica ed economico-finanziaria non sia «supportata neppure da una schematica relazione tecnica»⁵. Nelle pagine seguenti, dopo aver delineato le pertinenti coordinate concettuali e normative, si analizzeranno i principali orientamenti sviluppati in materia dalla Corte costituzionale per poi concludere con alcune riflessioni che tengano conto anche del prezioso apporto fornito dalla

* *Contributo scientifico sottoposto a referaggio*

¹ [Corte cost., sent. 20 ottobre 2019 n. 227](#).

² [Corte cost., sent. 18 giugno 2008 n. 213](#), con nota di A. BRANCASI, *La Corte costituzionale risolve un problema di veridicità dei conti in termini di violazione dell'obbligo della copertura finanziaria*, in *Le Regioni*, 2008, n. 4-5, 976; e [Corte cost., sent. 17 marzo 2010 n. 100](#). Rammentano che «il concetto di copertura è frutto della metodologia marginalistica di ottocentesca derivazione, in virtù della quale la variazione indotta da una norma onerosa sull'equilibrio di bilancio in essere deve avere un risultato pari a zero. Questo risultato può essere conseguito solo imponendo alla norma onerosa l'obbligo di una sua integrale copertura finanziaria»: C. FORTE - M. PIERONI, *Prime osservazioni relative alla sentenza n. 196 del 2018 della Corte costituzionale*, in [Federalismi.it](#), n. 12/2019, 14.

³ Evidenzia come, nonostante la discontinuità tra il vecchio e il nuovo testo dell'art. 81, l'eredità delle pronunce più datate della Corte costituzionale torni oggi utile alla luce di quegli esiti, capaci di conferire una maggiore enfasi alla dimensione sostanziale, e non meramente contabile, dell'equilibrio, C. BUZZACCHI, *L'«armonia logica e matematica dell'equilibrio del bilancio» e le improbabili acrobazie contabili del legislatore regionale*, in *Giur. cost.*, 2017, 3032. Sulla portata dell'obbligo in vigore dell'originario testo dell'art. 81 cfr., diffusamente, P. DE IOANNA, *Copertura delle leggi di spesa*, in A. Barettoni Arleri (a cura di), *Dizionario di contabilità pubblica*, Milano, 1989, 119 ss.

⁴ In questi termini si esprime [Corte cost., sent. n. 227/2019](#), cit., evidenziando come la carenza di presupposto giuridico degli stanziamenti di spesa sia causata dall'insufficiente e irrazionale copertura della legge che li prevede, a proposito della quale si è parlato di “legge-tarocco” o di “legge-manifesto” o “legge-promessa”, costituita da null'altro che un insieme di più o meno belle immagini virtuali (G. DI PLINIO, *Leggi-fake di spesa e razionalità finanziaria al tempo dei vincoli quantitativi di bilancio*, in [Federalismi.it](#), n. 21/2019, 2).

⁵ Il senso giuridico della inaccettabilità della misura legislativa è ben reso da [Corte cost., sent. 19 luglio 2012 n. 192](#) ove si specifica che il principio della previa copertura della spesa in sede legislativa è inderogabile e che la forza espansiva dell'art. 81, comma 4, Cost., presidio degli equilibri di finanza pubblica, che prevede detto principio, si sostanzia in una vera e propria clausola generale in grado di invalidare tutti gli enunciati normativi che non siano coerenti con i principi della sana gestione finanziaria e contabile; nello stesso senso, v. [Corte cost., sent. 28 marzo 2013 n. 51](#).

Corte dei conti in un'ottica valorizzatrice dell'asse giurisdizionale che parte della dottrina da qualche tempo saluta con favore per i suoi potenziali, utili nessi sistematici⁶.

L'attuale comma 3 dell'art. 81 Cost., stabilendo che «ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri provvede ai mezzi per farvi fronte», conferma l'obbligo di copertura finanziaria sia per le leggi che determinano nuovi e maggiori spese sia per quelle che determinano minori entrate, in quanto entrambe generano uno squilibrio di bilancio cui occorre far fronte con una riduzione delle spese o con nuove o maggiori entrate⁷.

Ai fini della verifica del rispetto di tale requisito costituzionale assumono rilievo la corretta determinazione degli effetti di maggior spesa o di minore entrata derivanti dalle norme nonché la coerenza tra la quantificazione della proposta di legge con i mezzi di copertura.

Va, al riguardo, evidenziata la rilevanza anche prospettica rinvenibile nell'art. 17, comma 3, della l. n. 196 del 2009, come modificato recentemente dall'art. 3, l. n. 163 del 2016⁸, con riferimento alla relazione tecnica di cui più avanti si rappresentano considerazioni dettagliate.

La centralità del sistema delle coperture, quale disegnato dal quadro normativo di riferimento ed implementato grazie ai principi autorevolmente posti dalla Corte costituzionale, ripropone dunque l'esigenza di una particolare attenzione alla tematica, a partire da una adeguata impostazione, per l'appunto, della relazione tecnica⁹.

In linea generale, quest'ultima è espressamente prevista per valutare le conseguenze finanziarie, in termini di entrate e di spesa, derivanti da atti normativi aventi valore di legge.

Rilevante è la distinzione fra tipologie di norma finanziaria. È possibile, in particolare, isolarne due tipi, a seconda che rechino una autorizzazione di spesa, laddove la quantificazione funge come limite massimo di stanziamento per ciascun esercizio (c.d. tetto di spesa), ovvero una previsione di spesa, nell'ipotesi che la spesa possa essere soltanto stimata.

Nel primo caso, oltre il limite individuato si determina un'automatica cessazione di efficacia della legge, senza che si rendano necessari interventi *ad hoc*, nemmeno quando siano configurabili posizioni di diritto soggettivo, i cui effetti restano sospesi finché non si sarà provveduto ad un rifinanziamento della legge.

Nel caso della seconda tipologia di norma finanziaria (previsione di spesa), al fine di assicurare la corrispondenza temporale a regime fra l'onere indotto e la relativa copertura, in forza dell'originario disposto di cui all'art. 17, comma 1, della legge di contabilità dello Stato¹⁰, occorre introdurre nel

⁶ Il riferimento è a P. COSTANZO, *La copertura finanziaria delle leggi nel network delle giurisdizioni*, in *Rass. parl.*, 2007, n. 1, 105 ss.

⁷ Il principio della copertura finanziaria degli atti legislativi ed amministrativi che comportano una spesa pubblica, quale principio generale ed inderogabile dell'ordinamento, derivante dalle norme di contabilità pubblica e dall'art. 81 Cost. si estende, naturalmente, anche agli atti amministrativi: per un riscontro, Tar Campania - Napoli, sez. II, 7 gennaio 2013 n. 176.

⁸ Legge 4 agosto 2016 n.163, recante modifiche alla legge 31 dicembre 2009 n. 196 concernenti il contenuto della legge di bilancio, in attuazione dell'art. 15 della legge 24 dicembre 2012 n. 243. In dottrina, cfr. C. BERGONZINI, *La riforma della legge di contabilità pubblica (l. n. 163/2016): le principali novità (e alcuni profili critici)*, in Federalismi.it, n. 9/2017.

⁹ Questa si differenzia dalla relazione illustrativa che di solito accompagna ciascun testo normativo ai fini della sua coerente comprensione, con la esplicitazione delle motivazioni del provvedimento, delle sue finalità, dei suoi raccordi con la normativa previgente e, dei contenuti normativi delle disposizioni proposte. Altre relazioni previste a corredo sono riferite all'analisi tecnico normativa nonché all'analisi dell'impatto della regolazione: cfr., in proposito, circolare della Presidenza del Consiglio dei Ministri 26 febbraio 2009, "[Istruttoria degli atti normativi del Governo](#)", in *G.U.* 8 aprile 2009 n. 82.

¹⁰ Al riguardo, si segnalano i rilievi di G. LUCHENA, *Le clausole di salvaguardia nella finanza pubblica*, Bari, 2017, 38 s., il quale – tenuto conto che la credibilità ed attendibilità della copertura di spesa e la sua sufficiente sicurezza costituiscono parametri che esigono da tutti i livelli di governo una previa ed accurata verifica della disponibilità delle risorse da impiegare – sottolinea come le clausole di salvaguardia devono essere strutturate alla luce delle disposizioni di cui all'art. 81 Cost. in modo da «indicare in modo dettagliato tempi e modalità di attivazione che consentano di non alterare l'equilibrio complessivo del bilancio. Le spese previste, cioè stimate nel loro porsi sotto il profilo quantitativo, devono trovare corrispondenza all'interno della "clausola" per alzare una specie di diga dinanzi ad ipotesi di eccedenza delle spese medesime, proprio perché si tratta di una *previsione* di entrata e non di un'entrata *certa*».

testo legislativo una clausola di salvaguardia a compensazione degli effetti che eccedono le previsioni¹¹: secondo un meccanismo che consente di attuare misure compensative mediante l'individuazione delle spese da ridurre o delle entrate da incrementare, restando comunque precluso il ricorso ai fondi di riserva o speciali¹².

Tuttavia, le clausole a contenuto finanziario possono disporre anche diversamente, allorchando si riconosca carattere di neutralità finanziaria alla legge.

La norma finanziaria può, invero, recare una clausola c.d. di non onerosità, di cui deve tuttavia essere riscontrata attraverso adeguata documentazione la reale e concreta sussistenza, il cui difetto celerebbe altrimenti una mancata copertura.

Un'ulteriore fattispecie è costituita dalla clausola c.d. di invarianza finanziaria, sulla cui base si viene a disporre, secondo una formulazione tipica, che dalla legge non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica (intesa nella accezione di finanza allargata), essendo le amministrazioni interessate tenute a provvedere all'adempimento dei compiti dalla stessa derivanti con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente: anche in tale ipotesi occorre, tuttavia, valutare se le nuove funzioni siano o meno effettivamente espletabili a risorse invariate, per evitare che in sede di previsione annuale di bilancio intervengano richieste per l'appostamento di risorse ulteriori.

Tornando alla relazione tecnica, predisposta dalle amministrazioni competenti e verificata dal Ministero dell'economia e delle finanze, va evidenziato innanzitutto come l'art. 17, comma 3, l. n. 196/2009, cit., nella sua ultima versione¹³, prescrive che tale strumento tecnico-redazionale si accompagni ai disegni di legge, agli schemi di decreto legislativo, e agli emendamenti di iniziativa governativa, riferendosi quindi, *in primis*, all'ambito della produzione normativa statale. Il successivo

¹¹ Gli stessi effetti prima garantiti dalla clausola di salvaguardia sono ora assicurati da meccanismi sostitutivi di impatto sostanziale equivalente. In materia, vanno richiamate le competenze del Ministro dell'economia in funzione di monitoraggio sull'andamento degli oneri, «al fine di prevenire l'eventuale verificarsi di scostamenti dell'andamento dei medesimi oneri rispetto alle previsioni» (art. 17, comma 12). Qualora dal monitoraggio emerga che uno scostamento è in procinto di verificarsi, la norma prevede una duplice ipotesi: se lo scostamento è compensabile nel corso dell'esercizio e il relativo stato di previsione è sufficiente a coprirlo, il Ministro dell'economia provvede con proprio decreto (sentito il Ministro competente) alla corrispondente riduzione degli stanziamenti. Se invece non sono sufficienti le risorse dello stato di previsione, l'intervento, coinvolgendo anche stati di previsione diversi da quello in cui rientra la legge che ha prodotto lo scarto necessita di un decreto del Presidente del Consiglio, previa delibera del Consiglio dei ministri, coinvolgendo quindi l'Esecutivo nella sua collegialità. In entrambi i casi il comma 12-bis impone che gli schemi dei decreti, «corredati di apposita relazione che espone le cause che hanno determinato gli scostamenti, anche ai fini della revisione dei dati e dei metodi utilizzati per la quantificazione degli oneri», siano trasmessi alle Commissioni parlamentari competenti per i profili finanziari, che devono rendere il parere entro 7 giorni (sul punto, R. DICKMANN, *Prime note sulla nuova legge di bilancio e sulla manovra di finanza pubblica alla luce delle modifiche apportate nel 2016 alla legge di contabilità generale n. 196 del 2009*, in [Federalismi.it](http://www.federalismi.it), n. 6/2017, 16). Qualora lo scostamento è tale da non poter essere compensato entro l'esercizio in corso: in questa ipotesi, resta in vigore la disciplina già prevista in via generale prima della novella di cui alla l. n. 163/2016, dal comma 13, ai sensi del quale il Ministro dell'economia «assume tempestivamente le conseguenti iniziative legislative al fine di assicurare il rispetto dell'articolo 81 della Costituzione». Per quanto riguarda, infine, gli esercizi successivi a quello in corso, il nuovo co. 12-*quater* prevede che alla compensazione degli effetti che eccedono le previsioni si provvede con la legge di bilancio (e in particolare con la prima sezione della stessa), «adottando prioritariamente misure di carattere normativo correttive della maggiore spesa».

¹² Come messo in luce da [Corte cost., sent. n. 224/2014](http://www.corteconstituzionale.it), cit., il principio di analitica copertura espresso dall'art. 81, quarto comma, Cost., e ora sostanzialmente riprodotto nell'art. 81, terzo comma, Cost., come formulato dalla legge costituzionale n. 1 del 2012, trova, tra l'altro, esplicita declinazione nell'apposito art. 17 (*Copertura finanziaria delle leggi*) della l. 31 dicembre 2009, n. 196 (*Legge di contabilità e finanza pubblica*) – direttamente applicabile alla Provincia autonoma di Bolzano, per effetto dell'art. 19, comma 2, della stessa legge – laddove è prescritto che ciascuna legge che comporti nuovi o maggiori oneri indica espressamente, per ciascun anno e per ogni intervento da essa previsto, la spesa autorizzata, che si intende come limite massimo di spesa, ovvero le relative previsioni di spesa, definendo una specifica clausola di salvaguardia, da redigere secondo i criteri di cui al comma 12, per la compensazione degli effetti che eccedano le previsioni medesime. In ogni caso la clausola di salvaguardia deve garantire la corrispondenza, anche dal punto di vista temporale, tra l'onere e la relativa copertura.

¹³ Tra le modifiche intervenute appare importante menzionare quella relativa alla copertura finanziaria di leggi che comportino nuovi o maggiori oneri, ovvero minori entrate, anche mediante “modifica o soppressione dei parametri che regolano l'evoluzione della spesa previsti dalla normativa vigente, dalle quali derivino risparmi di spesa”.

comma 6 estende, tuttavia, la medesima previsione anche ai disegni di iniziativa regionale, in coerenza con l'impostazione generale dello stesso art. 17 che, finalizzato all'attuazione dell'art. 81 Cost. e riferito, come si desume dal comma 1, a "ciascuna legge", si indirizza anche alla legislazione regionale, altrettanto tenuta ad indicare espressamente la spesa autorizzata ogni qualvolta importi nuovi o maggiori oneri¹⁴.

La portata di un tale *incipit* si coglie in misura ancor più significativa leggendo la stessa norma in combinato disposto con il successivo articolo 19, comma 1¹⁵, che prevede 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 pluriennali¹⁶.

È, inoltre, da segnalare il comma 2 del medesimo art. 19, nella parte in cui dispone che, ai sensi dell'art. 81, comma 3, Cost., le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano sono tenute a indicare la copertura finanziaria nelle leggi che prevedono 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, devono essere utilizzate le metodologie di copertura previste, proprio, dall'art. 17.

Sul piano sistematico e generale va, nondimeno, sottolineata l'esigenza di garantire la copertura nei casi in cui la spesa gravi su più esercizi, in un arco pluriennale coerente con la natura degli interventi e la durata degli oneri, estendendo il vincolo sulle disponibilità di esercizi futuri e conformandone la relativa capacità di spesa.

Si ricorda, in proposito, che l'art. 38, d.lgs. n. 118/2011 ss.mm.ii., di disciplina dell'armonizzazione dei sistemi contabili, stabilisce l'obbligo di copertura finanziaria per i provvedimenti legislativi regionali concernenti spese a carattere continuativo e a carattere pluriennale (commi 1 e 2)¹⁷. Del resto, si prospetta al riguardo una auspicabile rivisitazione normativa a livello

¹⁴ La Corte costituzionale ha ravvisato nella funzione stessa della clausola di salvaguardia, espressione di un principio generale volto a garantire l'obbligo di copertura delle leggi di spesa, la applicabilità diretta a regioni e province autonome del comma 12 dell'art. 17, anche a prescindere dalla conforme previsione di cui all'art. 19, comma 2, della stessa legge (cfr., ad es., [sent. n. 224/2014](#), su cui v. § 2).

¹⁵ L'art. 19, comma 1, L. n. 196/2009, «specificativo del precetto di cui all'art. 81, terzo comma, Cost., prescrive quale presupposto della copertura finanziaria la previa quantificazione della spesa, per l'evidente motivo che non può essere assoggettata a copertura un'entità indefinita»: così Corte cost., 11 luglio 2018 n. 147.

¹⁶ Sul principio di continuità del bilancio, da intendersi quale «specificazione del principio dell'equilibrio tendenziale contenuto nell'art. 81 Cost., in quanto collega gli esercizi sopravvenienti nel tempo in modo ordinato e concatenato, consentendo di inquadrare in modo strutturale e pluriennale la stabilità dei bilanci preventivi e successivi», [Corte cost., sent. 5 marzo 2018 n. 49](#).

¹⁷ L'art. 38 (articolo modificato dall'art. 9, comma 1, lett. b), d.l. 31 agosto 2013, n. 102, convertito, con modif., nella legge 28 ottobre 2013, n. 124, e, successivamente, così sostituito dall'art. 1, comma 1, lett. aa), del d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126, che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V) dispone: 1. 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; 2. 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. Significativa anche la previsione di cui all'art. 49 del medesimo d. lgs. n. 118 del 2011, che disciplina i fondi speciali, L'art. 49 (articolo aggiunto dall'art. 1, comma 1, lett. a), del d.lgs. 10 agosto 2014 n. 126, che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V) così recita: 1. Nel bilancio regionale possono essere iscritti uno o più fondi speciali, destinati a far fronte agli oneri derivanti da provvedimenti legislativi regionali che si perfezionino dopo l'approvazione del bilancio; 2. I fondi di cui al comma 1 non sono utilizzabili per l'imputazione di atti di spesa; ma solo ai fini del prelievo di somme da iscrivere in aumento alle autorizzazioni di spesa dei programmi esistenti o dei nuovi programmi dopo l'entrata in vigore dei provvedimenti legislativi che autorizzano le spese medesime; 3. I fondi di cui al comma 1 sono tenuti distinti a seconda che siano destinati al finanziamento di spese correnti o di spese in conto capitale; 4. Le quote dei fondi speciali, non utilizzate al termine dell'esercizio secondo le modalità di cui al comma 2, costituiscono economie di spesa; 5. Ai fini della copertura finanziaria di spese derivanti da provvedimenti legislativi non approvati entro il termine dell'esercizio relativo, ma in corso di approvazione da parte del Consiglio, può farsi riferimento alle quote non utilizzate dei relativi fondi speciali di detto esercizio. A tal fine, le economie di spesa derivanti dalle quote non utilizzate di tali

regionale anche alla luce degli spazi riconosciuti¹⁸, soprattutto per porre rimedio alle problematiche di ordine organizzativo e funzionale sovente riscontrate.

Da sottolineare, infine, il comma 6-*bis* dello stesso art. 17, in virtù del 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.

2. Gli orientamenti della Corte costituzionale

Il primo quesito da porsi, evocato anche dal titolo del presente lavoro, attiene alla individuazione delle leggi che “costano” e che, pertanto, soggiacciono all'obbligo di analitica copertura della spesa espresso dall'art. 81, comma 3, Cost.

Una risposta, al riguardo, ce la porge ormai da tempo la Corte costituzionale, la quale opta per una concezione sostanzialistica che reputa irrilevanti auto-qualificazioni di carattere meramente formale: in altre parole, da una legge che non menzioni i mezzi con cui finanziare le attività da essa previste non è lecito desumere che queste ultime non comportino spesa alcuna ma, al contrario, potendosi celare una volontà elusiva dell'obbligo in questione, occorre svolgere un ancor più attento esame della portata prescrittiva concreta della normativa stessa.

fondi speciali costituiscono una quota accantonata del risultato di amministrazione, destinata alla copertura finanziaria di spese derivanti dai relativi provvedimenti legislativi, purché tali provvedimenti siano approvati entro il termine dell'esercizio immediatamente successivo. Sull'utilizzo e sulla natura dei fondi speciali si è pronunciata anche il Giudice costituzionale. Con la [sent. 20 luglio 2016 n. 184](#) (annotata da G. DELLEDONNE, *Le leggi regionali di contabilità, dopo l'entrata in vigore della legge costituzionale n. 1/2012. Alcune considerazioni sulla sentenza n. 184/2016 della Corte costituzionale*, in *Osservatorio sulle fonti*, n. 3/2016), la Corte ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 15, comma 3, della legge reg. Toscana n. 1 del 2015, promossa dal Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato dall'Avvocatura generale dello Stato, in riferimento all'art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione ed in relazione all'art. 49, comma 2, del d.lgs. n. 118 del 2011. La disposizione censurata prevede che alla legge di bilancio venga allegato l'elenco dei provvedimenti legislativi che possono essere finanziati con i fondi speciali e che nel corso dell'esercizio finanziario le disponibilità dei fondi speciali possano essere utilizzate anche per fornire la copertura a quelli non ricompresi nel summenzionato elenco, a condizione che il provvedimento da coprire indichi gli interventi inseriti nell'elenco cui viene sottratta la relativa copertura: la norma, secondo la seconda parte ricorrente, contrasterebbe con l'art. 49 del d.lgs. n. 118 del 2011. Quest'ultimo dispone che nel bilancio regionale possono essere iscritti uno o più fondi speciali, destinati a far fronte agli oneri derivanti da provvedimenti legislativi regionali che si perfezionino dopo l'approvazione del bilancio, e che tali fondi non sono utilizzabili per l'imputazione di atti di spesa, ma solo ai fini del prelievo di somme da iscrivere in aumento alle autorizzazioni di spesa dei programmi esistenti o dei nuovi programmi, dopo l'entrata in vigore dei provvedimenti legislativi che autorizzano le spese medesime. Secondo la Corte, l'espressione «utilizzate» non significa certamente che le disponibilità dei fondi speciali siano direttamente oggetto di atti di impegno di spesa; essa esprime correttamente la regola secondo cui le disponibilità in contestazione sono accantonate nei fondi speciali al fine di aumentare – quando ne ricorrano i presupposti – le autorizzazioni di spesa di programmi già esistenti o di nuovi programmi. In definitiva, secondo la Corte, il comma 3 del menzionato art. 15 non disciplina l'utilizzo delle somme accantonate nei fondi speciali in difformità dai principi ricavabili dall'art. 49, comma 2, del d.lgs. n. 118 del 2011.

¹⁸ La Corte ha osservato che la programmazione economica e finanziaria regionale, le relative procedure contabili e l'attuazione in sede locale dei principi di coordinamento della finanza pubblica si inseriscono in un ambito normativo particolarmente complesso, il quale – sul versante della Regione – impinge nella potestà legislativa concorrente di cui al terzo comma dell'art. 117 Cost., in quella residuale del successivo quarto comma del medesimo articolo e nell'autonomia finanziaria garantita dall'art. 119 Cost. Non rileva in tale prospettiva il problema se sia configurabile – in simmetria con la funzione «sistema contabile dello Stato» prevista dall'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. – una potestà legislativa residuale della Regione definibile come «sistema contabile regionale» riconducibile al quarto comma del medesimo art. 117 Cost.; 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 ([sent. n. 184/2016](#), cit.).

«Non si può assumere – si legge in una ormai risalente pronuncia¹⁹ – 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»²⁰.

In base a tale criterio, una disposizione che non contenga alcuna quantificazione della spesa derivante dalla sua applicazione va guardata con sospetto, in quanto difficilmente veritiera, se istituisce un nuovo servizio sociale – quale, ad es., il servizio di sociologia del territorio, alla presenza di almeno un operatore sociologo – in ambito regionale²¹.

Lo stesso è a dirsi nell’ipotesi di istituzione di nuove strutture – quali, nello specifico, le “direzioni aziendali delle professioni sanitarie infermieristiche e ostetriche e delle professioni riabilitative, tecnico-sanitarie e della prevenzione” – la Corte ha ribadito l’imprescindibilità di «uno stretto collegamento tra la legge, la nuova e maggior spesa che essa comporta e la relativa copertura finanziaria, che non può essere ricercata in altre disposizioni, ma deve essere indicata nella legge medesima, al fine di evitare che gli effetti di essa (eventualmente in deroga alle altre disposizioni) possano realizzare stanziamenti privi della corrispondente copertura»²².

Ancora. «È nei principi fondanti della disciplina del bilancio pubblico che in sede previsionale gli assetti dell’equilibrio e della copertura siano ipotizzati in modo statico secondo una stima attendibile delle espressioni numeriche, che sia assicurata la coerenza con i presupposti economici e giuridici della loro quantificazione, e che, inoltre, la successiva gestione e la rendicontazione diano atto – sempre in coerenza con i presupposti economici, giuridici e fattuali – degli effetti delle circostanze sopravvenienti raffrontandoli con il programma iniziale»²³.

Da tali premesse la giurisprudenza costituzionale successiva ha ricavato, quanto alla distribuzione dell’onere probatorio nei giudizi davanti alla Corte stessa, la regola per cui spetta al legislatore provare la copertura finanziaria nel suo complesso, specialmente quando la formulazione della norma comporta una eterogenea rideterminazione delle funzioni o laddove essa si traduca, dietro apparenti forme di riorganizzazione delle strutture esistenti, nella introduzione di nuovi servizi e nuove dotazioni di risorse umane e tecniche²⁴.

¹⁹ [Corte cost. sent. 30 aprile 1959 n. 30.](#)

²⁰ La verifica da compiere ha ad oggetto, in prima battuta, se la legge presa in esame comporti una spesa pubblica e, quindi, se essa sia nuova, ovvero maggiore, rispetto a quella prevista dalla previgente normativa sostanziale: ce lo ricorda [Corte cost., sent. 30 luglio 2012 n. 214](#), rimarcando come l’impegno finanziario assunto dalla legge, e peraltro precluso agli eventuali provvedimenti attuativi, riflette il contenuto stesso della decisione politica.

²¹ [Corte cost., sent. n. 147/2018](#), cit., che sottolinea come, in assenza della quantificazione della spesa, non potrebbe neppure considerarsi adeguato «il rinvio fatto dalla norma censurata alle risorse disponibili per la realizzazione dei piani sociali di zona «nell’ambito della dotazione della Missione 12 (Diritti sociali, politiche sociali e famiglia), Programma 7 (Programmazione e governo della rete dei servizi sociosanitari e sociali), Titolo 1 del Bilancio di previsione finanziario per il triennio 2017-2019». Ciò in quanto, evidentemente, l’ammontare della spesa potrebbe essere superiore a quello delle risorse disponibili». Come ulteriormente specificato da [Corte cost., sent. 27 giugno 2018 n. 138](#), tuttavia di infondatezza della questione sollevata, «una legge che istituisce un nuovo servizio, coprendone la spesa attraverso il prelievo da un fondo di riserva, è un atto che incide sull’articolazione del bilancio, mutandone – sia pure in modo compensativo – le singole componenti».

²² [Corte cost., sent. 1° aprile 2011 n. 106](#). Pone, similmente, l’accento sulla stretta relazione tra la nuova legge e il bilancio di previsione, tale da non poter essere demandata in sede diversa e in un momento successivo a quello indefettibilmente previsto dall’art. 81, comma 4, della Carta, [Corte cost., sent. n. 51/2013](#), cit.

²³ [Corte cost., sent. n. 227/2019](#), cit. «Più che solo un sintomo del difetto di copertura, il mix *promessa politica / dilazione finanziaria* ne è la prima prova empirica»: in questi termini, G. DI PLINIO, *op. cit.*, 4, dopo aver ricordato come l’irrazionalità rappresenti la qualificazione primaria del difetto di copertura. Lo stesso a., rilevato che l’intera struttura della legge nell’occasione impugnata, trasudando irrazionalità, mina le fondamenta della Costituzione finanziaria, rimarca una volta di più l’importanza del teorema dell’endiadi tra copertura delle spese ed equilibrio di bilancio quale imprescindibile test di razionalità e consistenza effettiva delle implicazioni finanziarie di un atto.

²⁴ In tal senso, [Corte cost., sent. 14 aprile 2010 n. 141](#). Sulla stessa linea, con riguardo alla prevista realizzazione di un archivio storico con annesso reclutamento di personale qualificato, [Corte cost., sent. 30 luglio 2012 n. 212](#).

L'idea che le leggi siano sottoposte all'obbligo della copertura per il sol fatto di prevedere un'attività che non può essere effettuata senza spendere²⁵ è stata, tuttavia, vagliata criticamente da una parte della dottrina, incline a contestare la sufficienza ed adeguatezza dell'equazione "norma che possa, anche solo in via ipotetica, determinare nuove spese = obbligo di indicazione dei mezzi per farvi fronte".

Secondo questa prospettazione, «a far scattare l'obbligo della copertura non è la previsione di una attività di qualsiasi tipo quanto piuttosto la previsione della medesima come doverosa»²⁶: in particolare – posta la tripartizione "leggi di spesa / leggi istitutive di automatismi / leggi di conferimento di competenze o di disciplina di attività che non predeterminano l'entità della spesa né direttamente né mediante la previsione di automatismi al suo ammontare" – ne deriva che a radicare l'obbligo di indicazione della copertura finanziaria non sarebbe sufficiente che una legge preveda una spesa essendo necessario che lo faccia in modo tale che l'entità del relativo stanziamento risulti da essa predeterminato o predeterminabile²⁷. Ne consegue, ulteriormente, che la terza delle tipologie di leggi sopra riportate – non ponendo alcun vincolo al bilancio – non "importa" spese per cui non dovrebbe essere sottoposta all'obbligo costituzionale di cui trattasi.

La struttura e la polivalenza di una legge che spazi in un campo vastissimo di funzioni amministrative di competenza dell'ente territoriale senza quantificarne i costi aggiuntivi – è stato chiarito in altra occasione²⁸ – ne determina per l'appunto la non conformità al parametro costituzionale della copertura.

Non solo. La copertura deve essere fornita dalla stessa legge che contiene le norme da coprire: sicché, in mancanza di una qualsiasi quantificazione, anche semplicemente prognostica, resta indefinito il *quantum* della spesa, con quel che ne consegue in termini di declaratoria di incostituzionalità di entrambe le componenti della norma impugnata quali la disposizione sostanziale e la disposizione finanziaria che alla prima fornisce la necessaria copertura²⁹.

²⁵ Cfr. [Corte cost., sentt. 17 dicembre 2013 n. 307](#), [23 gennaio 2014 n. 4](#) e [51/2013](#), cit.

²⁶ Così A. BRANCASI, *Sull'obbligo della copertura finanziaria vengono accantonate certezze consolidate (nota alla sentenza della Corte costituzionale 2014 n. 224)*, in *Le Regioni*, 2015, 443, che aggiunge le seguenti considerazioni: «Ancora, è certamente vero che la spesa da coprire è anche quella prevista dalla legge come ipotetica, ma si tratta di chiarire a cosa la legge in questione collega questa ipoteticità: se infatti essa dipende dal verificarsi di meri fatti giuridici, estranei alla volontà dell'ente, non vi è dubbio che la legge dovrà operare una previsione della spesa e dovrà indicare i mezzi per farvi fronte; viceversa non vi sarà bisogno di alcuna copertura, se la spesa è ipotetica nel senso di dipendere da decisioni che dovranno essere prese, giacché in questo caso saranno tali decisioni a dover essere prese nei limiti di quanto consentito per quel tipo di spesa dal bilancio. Addirittura, perché operi l'obbligo della copertura non è sufficiente che la legge disciplini la spesa in termini di erogazioni finanziarie a favore di privati: si può immaginare la norma che aumenti la retribuzione oraria degli straordinari, la quale richiede la copertura nel caso in cui l'amministrazione sia tenuta a far effettuare non meno di un certa quantità di straordinario, mentre, in mancanza di ciò, essa non è sottoposta all'obbligo della copertura in quanto non comporta un aumento di spesa ma, eventualmente, una riduzione delle ore di straordinario a disposizione dell'amministrazione».

²⁷ In questo senso, A. BRANCASI, *op. ult. cit.*, 446, il quale pone in evidenza che, specificatamente, detta condizione «nel caso delle leggi del primo tipo (le *leggi di spesa*), ricorre implicitamente perché la disposizione da coprire è formulata proprio in termini di spesa complessiva (si parla, al riguardo, di *tetto di spesa*); viceversa, nel caso delle leggi del secondo tipo (le *leggi istitutive di automatismi*), la quantificazione della spesa complessiva manca nella norma da coprire per cui si rende necessario calcolarla ed a ciò deve provvedere la disposizione di copertura. Ciò consente di precisare che la quantificazione della spesa ad opera di una normale legge può avere due diversi significati: nel caso delle *leggi di spesa* si tratta di disposizione di natura sostanziale perché serve a determinare in termini finanziari l'entità di attività da compiere; mentre nel caso delle *leggi istitutive di automatismi* si tratta di una quantificazione strumentale alla copertura».

²⁸ [Corte cost., sent. 25 luglio 2014 n. 224](#), che precisa come la copertura finanziaria avrebbe dovuto essere individuata, sia pure in via presuntiva, in modo analitico con riguardo all'intero riassetto delle funzioni amministrative interessate. Pone ulteriormente l'accento sulla analiticità della quantificazione, [Corte cost., sent. 20 luglio 2016 n. 183](#).

²⁹ Proprio perché l'obbligo costituzionale intende conformare il modo in cui il legislatore deve prendere le decisioni che "importino" spese, non è concepibile una copertura postuma, fornita da altra e successiva legge; così come, a maggior ragione, non è ammissibile demandare la copertura ai successivi bilanci. Ed è proprio questa la soluzione che, per le spese destinate a gravare sugli esercizi successivi, viene seguita dalla legge in questione, poiché contiene un rinvio alle successive leggi finanziarie che, nel contesto di una disposizione di copertura, la si deve intendere relativa, appunto, alla copertura: sul punto, cfr. [Corte cost., sent. n. 224/2014](#), cit.

Parimenti, il requisito della credibilità della copertura fa sì che la generica e non quantificata asserzione di economie inerenti ad una sola delle funzioni interessate dal riordino legislativo risulti inidonea allorché nella posta di bilancio «convivono, in modo promiscuo ed indistinto sotto il profilo della pertinente quantificazione, i finanziamenti di precedenti leggi regionali»³⁰.

Obiettivo dell'obbligo di copertura è, altresì, quello di consentire la verifica dell'influenza complessiva sul bilancio annuale e pluriennale: scopo che viene in rilievo, in particolare, nei casi di disposizioni suscettibili di avere impatto non solo sull'esercizio di competenza ma anche su quelli successivi, il che rende necessario indicare – per ciascun anno e per ogni intervento – in modo preciso ed analitico gli effetti previsti, di carattere positivo e negativo secondo vincoli di destinazione rispettosi del principio dell'unità di bilancio: fermi restando, avverte la Corte, gli effetti delle clausole di salvaguardia che – tese a compensare gli effetti eccedenti le previsioni di spesa – devono garantire la corrispondenza, anche dal punto di vista temporale, tra l'onere e la relativa copertura.

Proseguendo nella rassegna giurisprudenziale, è stato anche affermato – a proposito della utilizzabilità degli avanzi di amministrazione – che soltanto l'approvazione del rendiconto dell'anno precedente all'esercizio finanziario in corso costituisce il presupposto giuridico dell'avanzo di amministrazione che, in quanto previsione ragionevole e prudente, può essere successivamente iscritto a bilancio e utilizzato a fini di copertura esclusivamente nei limiti di quanto effettivamente e stabilmente accertato dalla legge di approvazione del rendiconto stesso, purché quest'ultima non intervenga ad anno inoltrato³¹.

L'art. 17, l. n. 196/2009, cit., impone ad ogni legge che “costa” di indicare la spesa autorizzata, che si intende come limite massimo di spesa, ovvero le previsioni di spesa, definendo una specifica clausola di salvaguardia: clausola che – prevista *ante* l. n. 163/2016 – doveva garantire la corrispondenza, anche dal punto di vista temporale, tra l'onere e la relativa copertura.

Interessanti sono, poi, le puntualizzazioni relative alla natura del principio di copertura, identificato in un precetto sostanziale in forza del quale ogni disposizione comportante conseguenze finanziarie deve essere corredata da un'apposita istruttoria e dalla successiva allegazione degli effetti previsti e della relativa compatibilità con le risorse a disposizione. L'obbligo di supportare le innovazioni legislative con documenti dimostrativi degli effetti economici delle stesse rimanda, essenzialmente, al ruolo della relazione tecnico-finanziaria.

Di quest'ultima la dottrina³² ha messo attentamente in evidenza l'uso polifunzionale cui viene destinata nella prassi e, segnatamente, nell'ambito dei giudizi davanti alla Corte costituzionale: 1) il

³⁰ [Corte cost., sent. 10 maggio 2012 n. 115](#), che parla di principio finanziario immanente all'ordinamento e, pertanto, di diretta applicazione, rimarcando l'obbligo rafforzato di copertura per gli oneri pluriennali, dopo aver ribadito, da un lato, che la pretesa autosufficienza non può essere affermata apoditticamente, esigendo al contrario una adeguata dimostrazione economica e contabile e, dall'altro, che la stima e la copertura in sede preventiva, effettuate in modo credibile e ragionevolmente argomentato secondo le regole dell'esperienza e della pratica contabile, salvaguardano la gestione finanziaria dalle inevitabili sopravvenienze passive che conseguono all'avvio di nuove attività e servizi.

³¹ In questi termini, [Corte cost., sent. 28 marzo 2012 n. 70](#), ove si sottolinea che «nell'ordinamento finanziario delle amministrazioni pubbliche i principi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale fissati nell'art. 81, quarto comma, Cost. si realizzano attraverso due regole, una statica e l'altra dinamica: la prima consiste nella parificazione delle previsioni di entrata e spesa; la seconda, fondata sul carattere autorizzatorio del bilancio preventivo, non consente di superare in corso di esercizio gli stanziamenti dallo stesso consentiti. La loro combinazione protegge l'equilibrio tendenziale in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti». La decisione è annotata da G. RIVOSECCHI, *Il difetto di copertura di una legge regionale di bilancio: la Corte accelera sul pareggio*, in *Giur. cost.*, 2012, 2335 ss., il quale, rilevata la progressiva e tendenziale assimilazione della legge di bilancio, non più intesa come legge meramente formale, alle altre leggi si chiede, alla luce dei tagli lineari disposti spesso mediante decreto-legge e della fuga verso delegificazioni anomale, quanto spazio resti al Parlamento per lo svolgimento delle funzioni allocative e redistributive che si esprimono nel finanziamento (o nel definanziamento) delle leggi di spesa mediante l'approvazione del bilancio. Sulla possibilità di agire con tagli amministrativi, cfr. G. LO CONTE, *La riforma della contabilità pubblica*, in *Giorn. dir. amm.*, 2016, 765 ss.

³² S. SCAGLIARINI, *La relazione tecnico-finanziaria delle leggi nella giurisprudenza costituzionale*, in *Giur. cost.*, 2016, 1589 ss., il quale si pone anche l'interrogativo circa la natura di norma interposta dell'art. 17, l. n. 196/2009, che la relazione prescrive. Lo stesso a., preso atto che il profilo finanziario della legislazione riveste oggi un'importanza ed una delicatezza assai maggiori che in passato, stante la scarsità di risorse disponibili e la contemporanea introduzione di

controllo sull'adeguatezza della copertura finanziaria, valorizzando in tale prospettiva questa particolare tipologia di canale informativo; 2) l'interpretazione delle disposizioni sottoposte al sindacato della Corte e la ricostruzione della relativa *ratio*, quale elemento determinante ai fini del sindacato sul corretto esercizio delle competenze legislative (nei giudizi in via d'azione) o sul bilanciamento degli interessi costituzionalmente rilevanti (nei giudizi in via incidentale); 3) l'assunzione, nelle memorie delle parti, quale elemento indiziario dell'illegittimità costituzionale o, al contrario, della conformità alla Carta fondamentale, a seconda della parte che i contenuti della relazione invoca.

Un'analisi delle pronunce della Corte, condotta secondo il parametro rappresentato dall'ultima delle suelencate finalità, mostra come nei casi in cui l'impugnazione sia sorretta da puntuali richiami di ordine economico-finanziario contenuti nei referti contabili, il richiamo a questi possa fungere da *self-restraint* scongiurando la definitiva promulgazione del provvedimento di dubbia costituzionalità³³.

Le ulteriori tappe della giurisprudenza costituzionale meritevoli di menzione sono il riconoscimento all'obbligo della copertura di un rilievo anche nei rapporti tra i vari enti del c.d. settore pubblico allargato e non soltanto nell'ambito del singolo ente³⁴ e, soprattutto, l'estensione all'intero sistema delle autonomie territoriali dei principi inderogabili di coordinamento della finanza pubblica³⁵, suscettibile di generare frizioni tra la norma costituzionale in esame e le leggi regionali che prevedano la concessione di contributi economici a terzi senza quantificare esattamente la misura dell'impegno finanziario richiesto³⁶.

vincoli stringenti sulla spesa, ritiene opportuno dotare la Corte di strumenti utili a compiere approfondimenti in materia sfruttando al massimo il potenziale informativo proprio non solo della relazione tecnica ma anche, ad es., delle note di verifica prodotte dai servizi bilancio delle Camere e dei referti quadrimestrali della Corte dei conti. Sulla stessa lunghezza d'onda, G. DI PLINIO, *op. cit.*, 7 ss., che, nella sua particolare prospettiva di indagine, caldeggia l'utilizzo sistematico e obbligatorio di organismi indipendenti di garanzia della legittimità dell'azione regionale, capaci di fornire al decisore politico opinioni oggettive e scientificamente fondate su un'interpretazione imparziale ed altamente qualificata dei dettami tecnico-contabili.

³³ Ci si riferisce alle vicende definite con le [ordd. della Corte costituzionale 21 giugno 2012, n. 175](#) e [16 luglio 2015, n. 177](#).

³⁴ In tal senso, per la prima volta, [Corte cost., sent. 8 giugno 1981 n. 92](#).

³⁵ [Corte cost., sentt. 25 novembre 2008 n. 386](#) e [n. 70/2012](#), cit., che, affermando in modo stringente e pervasivo il vincolo di bilancio, è stata letta come una pronuncia «di ripristino della legalità costituzionale-finanziaria violata dalla scelta del legislatore regionale di operare quantificazioni non sufficientemente determinate delle diverse spese su partite di bilancio sostanzialmente promiscue, ma costituente anche come diretto riflesso dei rinnovati vincoli europei al governo dei conti pubblici e delle esigenze di risanamento di cui anche il Giudice delle leggi sembra farsi ortodosso interprete» (G. RIVOSACCHI, *op. cit.*, 2343). Conferma che anche il legislatore regionale non può sottrarsi a quella fondamentale esigenza di chiarezza e solidità del bilancio cui l'art. 81 Cost. si ispira e che non fa eccezione nemmeno nei casi in cui alle nuove o maggiori spese possa farsi fronte con somme già iscritte nel bilancio, o perché rientrino in un capitolo che abbia capienza per l'aumento di spesa, o perché possano essere fronteggiate con lo "storno" di fondi risultanti dalle eccedenze degli stanziamenti previsti per altri capitoli, [Corte cost., sent. 21 ottobre 2011 n. 272](#). In dottrina, cfr. G. D'AURIA, *I controlli e la copertura finanziaria delle leggi*, in *Giorn. dir. amm.*, 2010, 694.

³⁶ [Corte cost., sent. 2 aprile 2014 n. 68](#). *Idem*, in relazione ad ipotesi di incrementi retributivi, [Corte cost., sentt. 26 febbraio 2010 n. 70](#) e [31 ottobre 2007 n. 359](#) nonché, rispetto a contributi destinati alle associazioni combattentistiche, [Corte cost., sent. 9 luglio 2013 n. 181](#). Ad analoghe conclusioni, in merito alla erogazione di un contributo specifico da parte di una regione a statuto speciale, finalizzato al raggiungimento dell'equilibrio finanziario del fondo per l'integrazione del trattamento di quiescenza, di previdenza e di assistenza a favore dei dipendenti dell'amministrazione regionale, che faccia rinvio per la copertura del relativo onere a successivi provvedimenti da assumere con legge finanziaria, è altresì pervenuta [Corte cost., sent. n. 26/2013](#), cit., precisando che l'individuazione dei mezzi di copertura al momento della redazione ed approvazione del bilancio annuale è consentita solo per le spese continuative e ricorrenti (sulla cui distinzione v. le [sentt. 23 dicembre 1994 n. 446](#); [24 gennaio 1991 n. 26](#); [24 marzo 1988 n. 331](#)). Sulla portata, tendenzialmente elusiva dell'imperativo costituzionale, del ricorso al fondo per le spese imprevedute, cfr. [Corte cost., sent. 4 luglio 2014 n. 190](#). Con la sentenza 24 luglio 2015 n. 188, la stessa Corte ha ribadito che quando le scelte allocative delle risorse producono rilevanti effetti innovativi nelle relazioni finanziarie tra enti territoriali e nel consolidato delle loro risultanze non possono limitarsi alla mera indicazione dell'entità finanziaria che non sia accompagnata da una adeguata relazione tecnica.

In definitiva, va preso atto che la Corte si è prodigata in una accurata e dettagliata disamina di molteplici e rilevanti profili squisitamente tecnici che hanno consentito di ricostruire i principi qui esposti: senza pretesa di esaustività, si tratta di questioni che vanno dall'avanzo di amministrazione relativo a fondi vincolati alla utilizzazione di economie realizzate in esercizi precedenti³⁷; dalla osservanza della c.d. *golden rule* al ricorso a strumenti finanziari derivati alla luce della nota informativa allegata al bilancio; dalle voci plurime di spesa alle spese pluriennali³⁸; dal principio di prudenza nella copertura finanziaria dei residui passivi perenti al collegamento vincolato tra partite di entrata e spesa di parte corrente³⁹.

3. *Le plurime interconnessioni con la materia della contabilità pubblica*

³⁷ Nel senso che l'economia di bilancio relativo ad esercizi precedenti, ed in particolare quella di stanziamento, è intrinsecamente incompatibile con il concetto di riprogrammazione, [Corte cost., sent. 17 ottobre 2013 n. 241](#).

³⁸ Sulla difficoltà di calibrare per esercizi oneri e coperture, che incontrano le «leggi che si limitino ad avviare processi, dal cui evolversi nel corso del tempo dipendono i conseguenti effetti finanziari, naturalmente mutevoli», si sofferma C. FORTE, *Le regole di finanza pubblica oggi: uno sguardo d'insieme*, in [Osservatorio AIC.](#), febbraio 2015, 4. Ricorda, al contempo, come la Corte costituzionale abbia sempre escluso che la difficoltà di giungere ad una quantificazione degli oneri possa esonerare il legislatore dall'indicare la copertura finanziaria della legge neppure quando essa introduce automatismi di spesa, S. SCAGLIARINI, *La clausola di copertura finanziaria delle leggi. Problemi chiusi e problemi aperti nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rass parl.*, n. 1/2007, 116 ss.

³⁹ Su tutti questi aspetti, diffusamente, cfr. D. MORGANTE, *Il principio di copertura finanziaria nella recente giurisprudenza costituzionale*, in [Federalismi.it](#), n. 17/2012. In definitiva, il principio di copertura finanziaria delle leggi è stato declinato dalla Corte costituzionale in una molteplicità di pronunce che costituiscono riferimento essenziale. Regola *iuris* consolidata è il principio della copertura finanziaria “credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale”: ad essa si ispira un cospicuo numero di pronunce (a quelle citate in precedenza, [adde Corte cost., sent. 19 luglio 2013 n. 221](#), oltre alle decisioni più risalenti maturate nel vigore del vecchio art. 81, a partire dalla [sent. 10 gennaio 1966 n. 1](#)) nelle quali appare crescente l'incidenza dei motivi collegati alla materia finanziaria, anche in relazione ai vincoli legislativi divenuti sempre più restrittivi per effetto degli obblighi imposti dall'appartenenza all'Unione Europea. Aspetti finanziari della normazione di rango costituzionale si rinvergono, peraltro, negli artt. 117, comma 3 (coordinamento della finanza pubblica individuata come materia di legislazione concorrente) e 119 (autonomia finanziaria delle regioni), che costituiscono ulteriori parametri o norme interposte nel giudizio di costituzionalità.

Nell'esercizio delle sue funzioni istituzionali in materia di contabilità pubblica⁴⁰, la Corte dei conti ha fornito apporti significativi ai temi qui esaminati⁴¹, realizzando una virtuosa sinergia con la Corte costituzionale nella definizione di un sistema giuridico maturo, completo e coerente al suo interno.

Si pensi al caso della più volte evocata relazione tecnica che, a livello regionale, riveste un ruolo essenziale, vuoi nella prospettiva di fornire al Consiglio puntuali elementi informativi necessari ad una più consapevole decisione sui complessivi effetti finanziari, diretti ed indiretti, delle norme da adottare, vuoi al fine di consentire un adeguato esercizio del controllo sulla corretta predisposizione delle modalità tecniche relative alle ricadute finanziarie dell'attività legislativa.

Tali elementi sono finalizzati all'assolvimento della funzione cui sono preordinati i controlli esterni svolti dalla Corte dei conti, tesi per l'appunto a prevenire squilibri di bilancio e a consentire, nel contempo, all'amministrazione ed allo stesso organo assembleare, l'assunzione delle più opportune iniziative autocorrettive⁴².

La stessa Corte costituzionale ha, del resto, evidenziato chiaramente il ruolo di tale competenza, che «risulta funzionale, da un lato, ad ampliare il quadro degli strumenti informativi a disposizione del Consiglio, per consentire 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 ([sent. n. 29 del 1995](#);

⁴⁰È utile ricordare che il controllo preventivo di legittimità verifica la conformità di atti amministrativi rispetto a norme giuridiche: si tratta di una delibazione *ex ante*, che in quanto tale precede l'introduzione dell'atto nell'ordinamento e ne condiziona l'acquisizione dell'efficacia. Ne formano oggetto, in forza dell'art. 3, comma 1, l. n. 20/1994, che sul punto innova rispetto all'art. 16, comma 1, l. n. 400/1988, una serie di atti non aventi forza di legge, fermo restando che le sezioni riunite della Corte dei conti possono stabilire, con deliberazione motivata, che singoli atti di notevole rilievo finanziario, individuati per categorie di amministrazioni statali, siano sottoposti per un periodo determinato al proprio esame (art. 3, comma 3, cit.). Sul piano procedurale, in caso di pronuncia negativa della Corte, il Governo, previa motivata relazione, può deliberare che l'atto debba comunque "avere corso" (art. 25, comma 2, T.U. C. conti; art. 2, comma 2, lett. n, l. n. 400/1988; art. 27, comma 4, l. n. 340/2000) e che sia pertanto ammesso a "visto con riserva". La norma (art. 26, T.U. Corte dei conti) prevede che, ogni quindici giorni, la Corte comunichi direttamente alle Camere l'elenco delle registrazioni eseguite con riserva, accompagnato dalle deliberazioni relative, assicurando così il completarsi del circuito Corte – Governo – Parlamento che caratterizza da sempre il sistema, e che, peraltro, ha acquisito ulteriore colorazione dallo sviluppo dei controlli gestionali con esito referente. Tale esito, espressamente sancito dall'art. 100 Cost. ha acquisito crescente rilievo, sia per le innovazioni apportate dalla predetta L. n. 20/1994 sia per la complessiva crescita dell'attività referente via via ampliata come, ad es., per la copertura finanziaria delle leggi di spesa. Si aggiunga che, in forza dell'art. 27, l. n. 340/2000, solo il ricorso alla Corte Costituzionale per pretesa violazione dell'art. 81 Cost. sospende i termini del procedimento del controllo preventivo. Tale ultima disposizione sembra attestare il *favor* del legislatore per la Corte dei conti quale sede di attivazione dei giudizi davanti al Giudice costituzionale, sede particolarmente qualificata a consentire il disvelarsi di eventuali violazioni degli equilibri di bilancio. Non è un caso se, in ben due pronunce della Corte costituzionale ([sentt. 17 ottobre 1991 n. 384](#) e [29 gennaio 1993 n. 25](#)), è stato di fatto riconosciuto che possibili violazioni dell'art. 81 Cost. potrebbero essere difficilmente conosciute dalla stessa Consulta senza la disponibilità di quel particolare canale rappresentato, nel nostro ordinamento, dalla Corte dei conti.

⁴¹ Nel senso che le "materie di contabilità pubblica" possono oggi correttamente e positivamente individuarsi in un organico corpo normativo, inteso alla tutela della integrità dei bilanci pubblici, dotato di copertura costituzionale e presidiato da un giudice naturale, che è la Corte dei conti nelle sue varie attribuzioni costituzionali, Corte conti, sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione, [sent. n. 2 del 2013](#).

⁴² Quanto ai controlli, il comma 9 dell'art. 17 prevede che ogni quattro mesi la Corte dei conti trasmette alle Camere una relazione sulla tipologia delle coperture finanziarie adottate nelle leggi approvate nel periodo considerato e sulle tecniche di quantificazione degli oneri. Nella medesima relazione la Corte dei conti riferisce sulla tipologia delle coperture finanziarie adottate nei decreti legislativi emanati nel periodo considerato e sulla congruenza tra le conseguenze finanziarie di tali decreti legislativi e le norme di copertura recate dalla legge di delega. Analoga la disposizione più di recente introdotta per la legislazione regionale ai sensi dell'art. 1, comma 2, d.l. 10 ottobre 2012 n. 174, convertito nella l. 7 dicembre 2012 n. 213 esaminata annualmente da parte delle Sezioni regionali della Corte. Il predetto comma è stato, peraltro, successivamente modificato dall'art. 33, d.l. 24 giugno 2014 n. 91 (convertito nella l. 11 agosto 2014 n. 116), nel senso che la relazione sulle leggi regionali di spesa è divenuta un adempimento annuale, anziché semestrale. Ad ogni modo, in forza di tale previsione l'analisi assume ad oggetto l'individuazione degli oneri finanziari sottesi alle singole normative di spesa, la relativa quantificazione e la predisposizione di risorse adeguate a copertura, in conformità al composito quadro normativo di riferimento.

nonché [sent. n. 179 del 2007](#)), e, dall'altro, a prevenire squilibri di bilancio (tra le tante, [sentt. n. 250 del 2013](#) e n. [70 del 2012](#))»⁴³.

Nella medesima prospettiva, la Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, con la deliberazione n. 10/2013/INPR⁴⁴, ha evidenziato che la relazione tecnica, oltre ad assolvere una funzione di trasparenza delle decisioni di spesa, rappresenta uno strumento essenziale di coordinamento della finanza pubblica.

Sempre alla Corte dei conti si devono, al contempo, le più rilevanti affermazioni di principio: «appare superfluo ricordare – si legge nel testo di una importante audizione⁴⁵ – che soprattutto alla luce della nuova connessione tra assolvimento ottimale dell'obbligo di copertura e raggiungimento dell'obiettivo dell'equilibrio di bilancio, è di particolare rilievo l'esigenza di una quantificazione degli oneri la più affidabile possibile»⁴⁶.

Nella medesima audizione vengono specificate le modalità applicative dell'obbligo di copertura alla legge di bilancio, che operano diversamente da quanto avviene rispetto alle leggi ordinarie: per il bilancio dello Stato, «la coerenza tra principio dell'equilibrio, definito nei primi due commi del novellato articolo 81 Cost., e obbligo di copertura di cui al terzo comma richiede che l'obbligo di copertura risulti assorbito nell'effettiva attivazione del principio di equilibrio. In altri termini, la legge rinforzata opera un'applicazione sistematica delle nuove disposizioni prescrivendo che il saldo del bilancio dello Stato sia definito in coerenza con il saldo del conto consolidato delle amministrazioni pubbliche indicato nei documenti di programmazione, in tal modo assicurando il conseguimento dell'obiettivo di medio termine ovvero il rispetto del percorso di avvicinamento a tale obiettivo»⁴⁷.

⁴³ [Corte cost., sent. 6 marzo 2014 n. 39](#). In ordine alla valenza della relazione tecnica, [Corte cost., sent. 15 febbraio 2013 n. 26](#) ha riscontrato una violazione del principio di copertura se gli oneri autorizzati con legge vengono stimati in modo apodittico, specie in quanto la loro quantificazione non può prescindere da stime economiche presuntive basate su calcoli matematici e statistici. Dunque, è sempre 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”.

⁴⁴ Delibera 10 ottobre 2013, recante “Prime linee di orientamento per le relazioni semestrali sulla tipologia delle coperture finanziarie e sulle tecniche di quantificazione degli oneri delle leggi regionali (art. 1, comma 2, del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, in legge 7 dicembre 2012, n. 213)”.

⁴⁵ Ci si riferisce a CORTE DEI CONTI, SEZIONI RIUNITE IN SEDE DI CONTROLLO, “Audizione sulla Proposta di legge A.C. 5603 – “Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione” davanti alla Commissione V Bilancio, Tesoro e programmazione della Camera dei deputati, 4 dicembre 2012, N. 30/AUD/12, in [www.corteconti.it](#).

⁴⁶ Analoga l'impostazione della quasi coeva [Corte cost., n. 39/2014](#), cit.: «Il rispetto dei vincoli europei discende direttamente, oltre che dai principi di coordinamento della finanza pubblica, dall'art. 117, primo comma, Cost. e dall'art. 2, comma 1, della l. cost. 20 aprile 2012, n. 1 (Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale, che, nel comma premesso all'art. 97 Cost., richiama il complesso delle pubbliche amministrazioni, ad assicurare in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico ([sent. n. 60 del 2013](#)). Da ciò consegue la differenza tra i controlli di regolarità e legittimità contabile, attribuiti alla Corte dei conti al fine di prevenire squilibri di bilancio, e i controlli istituiti dalle autonomie speciali sulla contabilità degli enti insistenti sul loro territorio e, più in generale, sulla finanza pubblica di interesse regionale. Mentre questi ultimi sono resi nell'interesse della Regione stessa e delle Province autonome, quelli affidati alla Corte dei conti sono strumentali al rispetto degli obblighi che lo Stato ha assunto nei confronti dell'Unione europea in ordine alle politiche di bilancio. In questa prospettiva, funzionale ai principi di coordinamento e di armonizzazione dei conti pubblici, essi possono essere accompagnati anche da misure atte a prevenire pratiche contrarie ai principi della previa copertura e dell'equilibrio di bilancio ([sentt. n. 266](#) e [n. 60 del 2013](#)), che ben si giustificano in ragione dei caratteri di neutralità e indipendenza del controllo di legittimità della Corte dei conti ([sent. n. 226 del 1976](#)). Detti controlli si risolvono in un esito alternativo, nel senso che devono decidere se i bilanci preventivi e successivi degli enti territoriali siano o meno rispettosi del patto di stabilità e del principio di equilibrio ([sentt. nn. 60 del 2013](#) e [179 del 2007](#)). Cionondimeno, essi non impingono nella discrezionalità propria della particolare autonomia di cui sono dotati gli enti territoriali destinatari, ma sono mirati unicamente a garantire la sana gestione finanziaria, prevenendo o contrastando pratiche non conformi ai richiamati principi costituzionali».

⁴⁷ A supporto di tali conclusioni si premettono chiare argomentazioni di carattere esplicativo: «In argomento vale la pena di approfondire l'interpretazione che appare plausibile del combinato disposto tra primo e terzo comma del nuovo art. 81 Cost. in riferimento alla legge di bilancio e alle modalità del relativo assoggettamento all'obbligo di copertura finanziaria. Non appare inutile infatti sottolineare la necessità di intendere che la legge di bilancio - inclusiva sia della

Gli effetti meritori dell'impegno profuso congiuntamente dai due organismi sono plasticamente ravvisabili in un altrettanto significativo parere reso dalla stessa Corte dei conti in tema di verifiche. Per coglierne meglio tutte le implicazioni sistematiche, è utile la lettura del brano centrale: «La costituzionalizzazione del pareggio di bilancio è, comunque, un'operazione complessa, per il successo della quale è necessario il concorso di una molteplicità di adempimenti, mentre un punto nodale per l'effettiva realizzazione del principio dell'equilibrio dei conti pubblici e del pareggio del bilancio statale è costituito da un efficiente sistema di verifica e controllo sia nella fase formativa sia in quella consuntiva. Al riguardo, si pone in primo luogo l'esigenza della "verifica" delle eventuali violazioni dell'art. 81. Tale principio, come è noto, ha subito, soprattutto in relazione alle regole dell'Unione europea, un'evoluzione che ha condotto al suo riferimento non soltanto, come in passato, ai soli effetti nei riguardi del saldo netto da finanziare di competenza, ma anche a quelli sul fabbisogno e sull'indebitamento netto della P.A. A fronte di queste nuove sfide, che impattano sulle tecniche di copertura finanziaria delle leggi se non appare dubbio che la Corte costituzionale, quale giudice delle leggi, debba continuare a conoscere delle questioni relative alle eventuali violazioni delle statuizioni dell'art. 81, viene anche ad approfondirsi il ruolo anche di giudice remittente della Corte dei conti»⁴⁸.

Un ruolo assai prezioso svolgono, nondimeno, le già menzionate relazioni periodiche della stessa Corte dei conti, redatte ai sensi dell'art. 17, comma 9, l. n. 196/2009, sulla tipologia delle coperture adottate e sulle tecniche di quantificazione degli oneri attraverso l'esame delle leggi pubblicate nel corso di ogni quadrimestre.

Solo per citare qualche esempio, è stato di recente rilevato come le clausole di neutralità non siano sempre corredate da conformi ed esplicite indicazioni nelle apposite relazioni tecniche le quali ultime si rilevano, a loro volta, non di rado sornite dei necessari requisiti di dettaglio e completezza contenutistica, per ragioni note all'organo contabile e che, perpetuando un fenomeno patologico, lasciano permanere elementi di incertezza circa gli effettivi contorni finanziari della decisione legislativa adottata: in proposito, non si è mancato di rilevare che «probabilmente, le cause sono molteplici, come è stato osservato nel passato, e vanno dalla scarsa collaborazione da parte delle amministrazioni interessate ai tempi estremamente brevi in cui sovente matura la decisione legislativa, specialmente in riferimento all'approvazione di emendamenti, in ordine ai quali le amministrazioni competenti spesso si trovano in condizioni non idonee per una ponderata valutazione dei corrispondenti effetti»⁴⁹.

componente a legislazione vigente che delle relative variazioni - debba essere depurata degli effetti del ciclo economico richiamati al primo comma dell'art. 81 Cost. e che essa, al netto di tali effetti, possa presentare un saldo netto da finanziare diverso da zero o da una cifra positiva, in corrispondenza dell'obiettivo di medio termine assegnato (ad esempio, in una fase di rientro o successivamente ad un notevole sforzo fiscale). Ne risulta pertanto, per la legge di bilancio integrata, un regime di copertura necessariamente diverso da quello ordinario».

⁴⁸ CORTE DEI CONTI, SEZIONI RIUNITE IN SEDE DI CONTROLLO, *Elementi per l'audizione in materia di introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale Commissioni riunite I - Affari costituzionali e V - Bilancio, Tesoro e Programmazione*, 26 ottobre 2011, in www.corteconti.it. Ad una logica analoga si ispira, per i profili che qui interessano, anche l'impostazione complessiva del d.l. 174/2012 nei raccordi con il pareggio in bilancio.

⁴⁹ CORTE DEI CONTI, SEZIONI RIUNITE IN SEDE DI CONTROLLO, delibera n. 4/SSRRCO/RQ/19 del 29 marzo 2019, di cui appaiono emblematici taluni passaggi cruciali: «Occorre considerare preliminarmente che la nuova legge di contabilità ha previsto, nel caso di ricorso alle clausole di neutralità, l'obbligo di indicare l'entità delle risorse in essere, anche tenendo conto delle facoltà in termini di riprogrammazione, e le unità gestionali di bilancio interessate, escludendo peraltro, la previsione di tali clausole nel caso di spese di natura obbligatoria. Nonostante tali stringenti vincoli, si registra la persistenza, anche nel periodo considerato, di una legislazione corredata di clausole di invarianza prive delle citate indicazioni nelle relative relazioni tecniche. I temi prima affrontati delle clausole di neutralità e delle coperture direttamente riferite a stanziamenti di bilancio richiamano quello dell'accuratezza delle relazioni tecniche. Al riguardo, pur nell'ambito di un graduale miglioramento medio della qualità e della tempestività di tali Relazioni, si continua a verificare il fenomeno di Relazioni che non sempre consentono una ricostruzione delle quantificazioni degli oneri riportati, limitandosi, esse, il più delle volte a fornire elementi di sintesi ovvero insufficienti ai fini della piena comprensione del percorso che ha portato alla quantificazione dell'onere stimato. Allo stesso tempo, alla luce della nuova configurazione del meccanismo delle clausole di salvaguardia, così come novellato nel 2016, ne deriva che possibili sottostime degli oneri, di rado verificabili *ex ante* in assenza di Relazioni tecniche esaustive, potrebbero dunque rappresentare la premessa di evoluzioni negative delle grandezze di finanza pubblica, soprattutto in riferimento a

Similmente, in altra occasione è stato affrontato il problema del riferimento della copertura finanziaria alle singole norme ovvero alla legge nel suo complesso, al cospetto di leggi che presentavano la particolarità di una clausola di copertura che prevede un onere globale e che demanda all'attività amministrativa l'assegnazione dell'ammontare complessivo delle risorse alle singole linee di spesa corrispondenti alle varie disposizioni. Simili soluzioni, ammonisce la Corte, non possono essere assentite, poiché «è con la singola norma primaria che va individuata la quantità di risorse da assegnare ad ogni intervento, anche se, pur con qualche difficoltà, si può ammettere che la copertura possa essere complessivamente riferita alla somma dei singoli oneri. Tale linea di interpretazione non solo nasce dall'esigenza di assicurare un equilibrato rapporto tra Legislativo ed Esecutivo in linea con l'assetto della nostra Carta costituzionale, ma è anche supportato da una conseguente e costante giurisprudenza costituzionale, la quale richiede che l'obbligo di copertura vada assolto con "puntualità rigorosa" e, quindi è da ritenere, con riferimento a ciascuna disposizione. In conformità con tali assunti la legge di contabilità pone l'obbligo di copertura (e quindi di quantificazione) in riferimento ad "ogni intervento" previsto dalla legge: ciò è da ricondurre all'essenza dell'obbligo di copertura, ossia alla contrapposizione tra il beneficio dell'onere ed il sacrificio di cui alla copertura»⁵⁰.

La qualità del contributo fornito alla causa dalla Corte dei conti ci consente, in conclusione, di trarre ulteriori conferme dello stesso legame sussistente tra contabilità e finanza pubblica, tale per cui l'elemento contabile non ha più valore in se stesso come mera regola formale ma si riveste di una intensa pregnanza sostanziale dal punto di vista degli equilibri di bilancio⁵¹.

Il fondamento giuridico della copertura finanziaria si coglie appieno, in ultima analisi, solo valorizzando tutte le possibili sinergie istituzionali che, orientate a presidio dei valori protetti dal sistema della contabilità pubblica, concorrono ad arricchirne la dimensione contribuendo alla edificazione di un moderno e maturo diritto della finanza pubblica, interessato da discipline poste a vari livelli ordinamentali e caratterizzato da molteplici interdipendenze decisionali e finanziarie fra i vari livelli di governo.

provvedimenti di manovra ovvero comunque di grande rilevanza quantitativa. L'esito di tutto ciò, in caso di un quadro poco sostenibile circa gli elementi alla base della stima degli oneri, può tradursi nella creazione di condizioni favorevoli per il verificarsi di fenomeni gestionali - come, ad esempio, i debiti fuori bilancio - contrastanti con i principi di bilancio».

⁵⁰ CORTE DEI CONTI, SEZIONI RIUNITE IN SEDE DI CONTROLLO, delibera n. 16/SSRRCO/RQ/18 del 15 ottobre 2018, la quale si sofferma, altresì, sul divieto di copertura di oneri regionali con fondi statali a destinazione vincolata, peraltro riaffermato recentemente dalla [sentenza n. 172/2018 della Corte costituzionale](#).

⁵¹ Sul punto, cfr. C. CHIAPPINELLI, *Tavola rotonda sul tema "cointestazione delle funzioni e sinergie professionali nell'esperienza della magistratura contabile*, in AA.VV., *Il diritto del bilancio e il sindacato sugli atti di natura finanziaria*, Milano, 2019, 421 ss., il quale, ravvisando un elemento di forza nella nuova portata della contabilità pubblica, capace di travalicare i confini tradizionali dell'art. 103 Cost., ne ricava la certezza che «il ruolo del giudice contabile, sulla scia del magistero della Corte costituzionale, possa portarci a compiere qualche passo avanti».