

I bilanci pubblici tra equilibrio finanziario e principio di armonizzazione nella prospettiva del conto consolidato.

di Gianclaudio Festa

Premessa. 1) L'attuale configurazione strutturale dei bilanci pubblici a seguito dei recenti interventi legislativi. 1.1) Le modifiche introdotte dalla nuova governance e gli obiettivi raggiunti in sede comunitaria (il semestre europeo). 2) Alcuni aspetti del fiscal compact rapportati alla manovra di bilancio. 3) L'equilibrio di bilancio tra pareggio e *deficit spending*. 4) L'armonizzazione ed il consolidamento dei bilanci pubblici due facce della stessa medaglia – aspetti applicativi.

Premessa

L'attuale sistema finanziario è costruito su un concetto di finanza pubblica allargata, non parliamo più di finanza dello Stato, né di finanza regionale o locale, per quanto questi concetti esistano ancora, ma per comprenderne i fenomeni dobbiamo pensare ad un corpo unico che passa attraverso più fasi e diversi soggetti pubblici. E quali sono questi soggetti pubblici? Chiaramente non più solo il livello nazionale ma in *primis* il livello sovranazionale, quindi l'Unione Europea, dopodiché approdando al livello nazionale dobbiamo distinguere tra i due livelli “*costituente e legislazione primaria o norme delegate*”. Pertanto si realizza un processo a catena che finisce per coinvolgere il variegato mondo giuridico della finanza pubblica.

1) L'attuale configurazione strutturale dei bilanci pubblici a seguito dei recenti interventi legislativi.

In passato la ripartizione prevedeva da una parte il bilancio dello Stato, dall'altra i bilanci regionali, degli enti locali e degli enti pubblici¹. Oggi non è più così, non possiamo suddividere l'analisi della finanza pubblica per singoli settori di bilancio, poiché, occorre che tutto quanto interagisca e si intersechi per il raggiungimento del fine ultimo, l'equilibrio finanziario dei bilanci pubblici. Un primo problema da affrontare è quello della riforma

¹ F. Zaccaria, **Il Bilancio dello Stato**, in *Contabilità di Stato e degli Enti pubblici*, AA.VV., Torino, 1999, pp. 45-102
A. Brancasi, **L'ordinamento contabile**, Torino, 2005, pp.59-227.

della *governance*². Molto nasce sulla spinta data dalla crisi economica, che non ha fatto altro che accelerare una serie di processi che già sollecitavano un intervento da parte del legislatore sotto il profilo della ricomposizione, all'interno del sistema nazionale italiano, del regime di finanza pubblica. Pertanto quando il legislatore ha inteso riformare la contabilità pubblica statale, viatico per le deleghe anche a livello regionale e locale, vale a dire nell'anno 2009, lo ha fatto perché sentiva l'esigenza di dotarsi di uno strumento che potesse risolvere i problemi contingenti. Appunto per questo la legge n. 196/2009 nasce con due esigenze specifiche, intervenire ancora una volta sulla legge finanziaria (oggi di stabilità) e modificare la struttura del bilancio. In tale contesto è utile sottolineare che la vecchia legge finanziaria (oggi di stabilità) istituita con la legge n. 468/78 per ben tre volte è stata oggetto di modifiche e distintamente negli anni 1988, 1999 e da ultimo con la legge 196/2009³. Come desumibile ogni dieci anni si è posta la modifica della legge finanziaria e accanto a essa la struttura del bilancio. Pertanto nasce spontaneo chiedersi cosa si intende per struttura di bilancio. Con le recenti novelle il legislatore ha inteso costruire il cosiddetto bilancio per “ *missioni e programmi*” non per la gestione della spesa, perché si spende sempre allo stesso modo, si spendeva con i capitoli nel 1890 si spende sui capitoli attualmente, ma è soltanto cambiata la fase di approvazione del bilancio per permettere all'Esecutivo di avere maggiore consapevolezza di ciò che si va ad approvare. In effetti quando il Parlamento consacrava una nuova legge con l'approvazione di un numero cospicuo di capitoli di bilancio non aveva, particolare, contezza di quale fosse la politica di bilancio che il Governo si appresta ad eseguire. Lo stesso se approvava un numero consistente di unità previsionali di base. Al contrario, dopo la riforma si realizza che se il Parlamento approva un certo numero di missioni e di programmi plausibilmente riesce ad avere un'idea della politica di allocazione delle risorse così come il Governo, in seguito, dovrà compiere nell'ambito della gestione del bilancio. Sostanzialmente queste sono problematiche che la l. n.196/2009 affronta e cerca di risolvere. Orbene, partendo dal presupposto che la politica di bilancio rappresenta uno dei pilastri della politica economica di un Paese occorre riconoscere che, in quel momento storico, si concretizza un problema, ancor

² M. Orefice “Manuale di contabilità pubblica” Edizioni Direkta -Roma 2013 .

³ M.Orefice “Il bilancio dello Stato – evoluzione della struttura e del processo di bilancio attraverso le riforme (dalla legge n. 468/1978 alla legge costituzionale n. 3/2001) Edizioni Direkta – Roma 2002

prima che in Italia, nell'ambito del Patto di stabilità e crescita dell'UE. I limiti entro cui ci muoviamo sono uno interno con il patto di stabilità interno ed uno esterno dato dall'appartenenza dell'Italia all'UE (Patto di stabilità e crescita). Ancora prima del problema interno quello che non ha funzionato è stato il Patto di stabilità e crescita. Difatti i Paesi membri non riuscirono a rispettare il sistema che ci veniva imposto, a metà degli anni 2000, dall'UE. Questo momento iniziale della fase Euro si è rivelato di ardua attuazione per i singoli paesi che hanno avuto difficoltà a rispettarne i prescritti parametri. In sostanza si è verificato che anche il nostro Paese non è riuscito a rispettare i parametri imposti dagli organi comunitari in particolare quando venne meno la situazione di equilibrio economico, per cause imputabili alla crisi economica proveniente dal nord America, con la risultante che il Patto di stabilità e crescita si manifestò con le sue evidenti pecche strutturali. Tutto questo giustifica l'intervento legislativo della Comunità Europea negli anni 2010, 2011 e 2012, con la necessità di parametrare l'appartenenza dei singoli Paesi al Patto di stabilità e crescita, vale a dire di far sì che l'equilibrio economico-finanziario di ciascun Paese rientri in parametri generali che siano fissati dal patto di stabilità e crescita a livello europeo.

1.1) Le modifiche introdotte dalla nuova governance e gli obiettivi raggiunti in sede comunitaria (il semestre europeo).

In tale contesto, pertanto, che tipi di interventi bisognava concretizzare, cosa occorreva garantire perché il sistema finanziario funzionasse? Diviene urgente un cambiamento di *governance* per fornire un'adeguata risposta alla crisi economica. Si comincia a varare quello che è conosciuto con il nome di piano europa 2020 con i seguenti obiettivi: coordinamento delle politiche economiche nazionali, maggiore efficacia delle regole del Patto di stabilità e crescita e rafforzamento del processo di sorveglianza macro-economica sulle politiche di bilancio. Pertanto tali obiettivi si cerca di raggiungerli attraverso una serie di accordi che vengono formalizzati tra gli anni 2010 e soprattutto il 2011 come: l'accordo sul semestre europeo, il patto europlus, sono accordi che vengono raggiunti a livello intergovernativo nell'ambito della risposta che i singoli paesi danno per rafforzare le regole del Patto di stabilità esterno. Rafforzare le regole del Patto di stabilità esterno significa trovare un equilibrio esterno dove il nostro sistema interno stia più comodo.

Occorre evidenziare, peraltro, che non rientra nell'ambito di competenza del legislatore comunitario dettare norme sui bilanci pubblici nazionali cosicché interviene attraverso gli accordi (c.d. accordi intergovernativi). In effetti però, in quel contesto storico, viene messo in evidenza come la l.n.196/2009 interviene efficacemente sulle problematiche già esistenti ma, si rivela, inidonea ad affrontare le nuove e considerevoli esigenze. Difatti la l. n.196/2009 viene, un anno e mezzo dopo, modificata per recepire il primo di questi impegni, vale a dire quello che attraverso Europa 2020 abbiamo inserito nel nostro sistema di approvazione del bilancio, il semestre europeo. Orbene la garanzia della sorveglianza macro-economica la assicuriamo solo nel momento in cui, prima di approvare la nostra manovra di bilancio, ci sottoponiamo all'esame davanti alla Commissione europea. Quindi, il primo semestre dell'anno è dedicato all'interlocuzione con le istituzioni europee per sottoporre a questo regime di sorveglianza, sulla base del concetto di semestre europeo, il nostro bilancio. Parte della dottrina ha definito questo iter una cessione di sovranità all'UE. Tuttavia, l'appartenenza all'UE, ai giorni nostri, non è solo appartenenza all'Unione economica ma anche monetaria, pertanto se il nostro paese non garantisse la tenuta dell'Euro determinerebbe un problema di sovranità, quindi una sorveglianza a livello macro-economico parrebbe quantomeno opportuna. Successivamente la legge n. 196/2009 viene modificata con la legge n.39/2011 relativamente alla parte in cui dispone il ciclo di bilancio, vale a dire le varie fasi di elaborazione e approvazione. Durante i primi sei mesi i singoli Paesi membri sono impegnati in una fase di interlocuzione con le istituzioni europee mentre dal secondo semestre, ciascun Paese membro, sviluppa la propria manovra finanziaria che nel nostro caso prevede la presentazione dei documenti di bilancio, vale a dire il bilancio annuale, il bilancio pluriennale e la legge di stabilità entro il 15 ottobre da parte del Governo, che li elabora, al Parlamento ai fini dell'approvazione, dopodiché si apre la c.d. sessione di bilancio che dura fino al 31 dicembre con l'approvazione di tutti i documenti finanziari e contabili⁴.

2) Alcuni aspetti del fiscal compact rapportati alla manovra di bilancio

A questo punto occorre considerare alcuni aspetti del fiscal compact che stanno alla base della manovra di bilancio. Pertanto bisogna partire dal problema dello *spread*, ossia dal concetto di vischiosità del nostro Stato,

⁴ N. Pollari e A. Del Cioppo, Elementi di contabilità pubblica, Laurus Robuffo 2002

che ha determinato, ad un certo momento, che i nostri titoli di stato fossero pagati cinque punti percentuale in più rispetto ai *boand* tedeschi. Cosicché gli investitori furono indotti ad acquistare titoli del debito pubblico italiano soltanto se avessero ricevuto un premio a rischio maggiore di quello, ad esempio, tedesco. Per il motivo che, in quel momento storico, per gli investitori il settore pubblico italiano veniva visto come non in grado ad assolvere alle proprie obbligazioni legate al debito pubblico. Nasce, pertanto, il *fiscal compact* nel quale si è determinato che i paesi che avevano un debito pubblico, rispetto al Pil, superiore al 60% avrebbero dovuto effettuare un rientro di 1/20 di questa eccedenza, per ogni anno. Pertanto il *fiscal compact* è un accordo tra gli Stati, in particolare di venticinque su ventisette che lo hanno sottoscritto, attraverso il quale l'UE raggiunge l'intesa con gli stati membri imponendo due vincoli specifici: da una parte il pareggio di bilancio e dall'altro tendere al rapporto di convergenza tra il Pil ed il tasso d'indebitamento (60%). E' pur vero che il parametro del 60% è puramente convenzionale pertanto potrebbe anche essere ad esempio del 58% o del 62%. Il 60% è una soglia che è stata individuata perché si è detto, nel momento in cui abbiamo un livello di indebitamento che rapportato al Pil non supera questa soglia, in via generale, si può dire che il Paese è in equilibrio finanziario (concetto di equilibrio sostenibile). Con la conseguenza che il Paese che supera questa soglia viene posto in una situazione di cosiddetta *attenzione*, di allarme. Di conseguenza, in quel momento storico il nostro legislatore recepisce, anche per tranquillizzare i mercati, il suddetto accordo non senza sostanziali implicazioni. Prevedendo un saldo di finanza pubblica pari allo zero (pareggio di bilancio) in una situazione economica di forte recessione con gli effetti di determinare una naturale stagnazione dell'economia. Con la conseguenza che le misure di contrasto automatiche che insistono nel sistema, con la recessione, si interrompono. Infatti occorre sottolineare che i sistemi economici sono dotati di stabilizzatori automatici che si concretizzano nella riduzione della variazione del prodotto interno lordo (PIL). In particolare se la domanda si contrae il Pil subisce una diminuzione cosicché se interviene uno stabilizzatore automatico alla diminuzione della domanda la caduta del Pil tende ad arrestarsi. Quindi l'inserimento del pareggio di bilancio in costituzione ha determinato l'annullamento dell'effetto degli stabilizzatori automatici (esempio di stabilizzatore automatico: i sussidi). In questo contesto occorre ricordare l'ennesimo

slittamento che il Governo italiano ha posto in sede europea ai fini del pareggio di bilancio che secondo quanto stabilito nel *fiscal compact* doveva essere raggiunto entro il 2015, mentre lo raggiungeremo nel 2018 con la scusante che, altrimenti, non si avrebbe sviluppo economico. Pertanto il nostro paese continua a far slittare in avanti quelli che sono gli impegni assunti con il *fiscal compact* ed il *six pact* per il fatto che non si riesce ad assicurare uno sviluppo e una crescita tale da garantire un vero equilibrio con il tasso di indebitamento.

3) L'equilibrio di bilancio tra pareggio e deficit spending.

Continuando nella disamina potremmo sostenere che il rapporto tra l'indebitamento ed il Pil si potrebbe leggere anche in maniera diametralmente opposta, vale a dire come tasso di sviluppo. Perché come sostenuto da Keynes l'indebitamento di uno Stato non è un fattore negativo se funzionalizzato alla crescita e quindi all'aumento del PIL divenendone una fonte di finanziamento per il soggetto pubblico. Attraverso le teorie keynesiane, con il famoso "*deficit spending*" si è sostenuto che lo Stato avrebbe dovuto spendere anche se fosse andato in *deficit* perché così facendo avrebbe assicurato il lavoro lo sviluppo e l'occupazione. La volontà della Comunità Europea è stata quella di inserire questo concetto nella legislazione dei Paesi membri, e ove possibile a livello costituzionale, come è stato realizzato dal nostro legislatore con la legge costituzionale n. 1/2012 ed in particolare con la legge rafforzata n. 243/2012 che ha completato il processo di riforma costituzionale. Basti pensare al concetto di equilibrio della finanza pubblica costituzionalizzato nel novello art. 97. Pertanto l'Europa chiede, ai Paesi membri, di costituzionalizzare, persino, il pareggio di bilancio. Ma cosa s'intende per pareggio di bilancio? Si tratta di un pareggio contabile, finanziario o di semplice equilibrio? Partendo dall'inciso che nel nostro sistema finanziario conosciamo due concetti come il disavanzo pubblico e il debito pubblico. Il primo si ricava dalla differenza tra le entrate e le uscite dello Stato (quindi tutta la spesa pubblica – in conto capitale, in conto corrente per interessi sul debito meno tutte le entrate – gettito fiscale) il secondo è dato da uno *stock* di passività dello Stato nei confronti di operatori privati (domestici) oppure di altri Paesi. Dobbiamo evidenziare che l'UE non ha inserito il concetto di pareggio sotto un profilo

di parità delle poste, cioè parità contabile, tanto incasso tanto spendo⁵. Anche se questo sistema è sempre esistito nel nostro ordinamento e riguarda la disciplina degli enti locali. Gli enti locali, infatti, sono tenuti al pareggio di bilancio, dove il pareggio è inteso in senso contabile, ed in pareggio deve essere sia il bilancio di previsione sia il rendiconto (per il principio della finanza derivata). Il bilancio dello Stato è soggetto al principio del pareggio ai sensi della legge n.1/2012, ma non si tratta di un pareggio ma di un equilibrio come riscontrabile dalla lettura del corpo dell'art. 81 cost. Pareggio contabile significa parità tra entrate e spese, è un concetto che non è mai esistito e non esiste neanche adesso nel nostro sistema ordinamentale e contabile. Il pareggio contabile non si applica neppure per le Regioni, perché le stesse detengono un bilancio che è omologato a quello dello Stato. Il pareggio è tipico solo degli enti locali, intesi come Comuni, città metropolitane e Province (come descritto dalle norme del Tuel). Il *fiscal compact* ci parla di un patto di stabilità "country specific", ossia ogni Paese lo formalizza in relazione alla propria situazione finanziaria. La l.n. 243/2012 commenta in maniera estremamente dettagliata quando un bilancio dello Stato, di una Regione e di un Ente locale si trova in equilibrio. L'articolo 3 della l. n. 243/12 recita testualmente "*le amministrazioni pubbliche*" non più lo Stato, questo inciso ci richiama il nuovo art.97 Cost. (come modificato dalla legge cost. n 1/2012) che va a ricomprende tutte le amministrazioni pubbliche tenute al rispetto degli equilibri finanziari. L'art. 97 cost. lo conosciamo in relazione all'azione amministrativa, dopodiché viene aggiunto questo concetto nuovo: "*tutte le p.a. nel rispetto delle norme nazionali, sono responsabili per la tenuta dei conti pubblici*" che risulta essere una novità assoluta soprattutto in ordine all'art.97 cost. che è posto in un ambito strettamente di diritto amministrativo. Pertanto il principio di buona amministrativa è garantito anche con il rispetto dell'equilibrio finanziario⁶. L'equilibrio dei bilanci pubblici corrispondente all'obiettivo di medio termine (art 3 comma 2 L. 243/2012). Ma cosa s'intende per obiettivo di medio termine? È un concetto di equilibrio che si raggiunge attraverso la fissazione di parametri che hanno come riferimento la

⁵A. Monorchio, L.G. Mottura **Compendio di contabilità di Stato** - 6 ed Bari : Cacucci, 2014

⁶ F. Manganaro, **Principio di buona fede e attività delle amministrazioni pubbliche** ED. Scientifiche Italiane 1995, 238 pp (Collana Università Magna Graecia di Catanzaro); A. Romano Tassone, **Contributo sul tema dell'irregolarità degli atti amministrativi**, monografia, in Giappichelli – 1993;

situazione specifica di ciascun Paese. Difatti la situazione di equilibrio è caratterizzata da un parametro di riferimento come limite inferiore, nel senso che, non possiamo scendere al di sotto di un Pil riferito al parametro dello 0,5%, ossia ci deve consolidare uno sviluppo almeno dello 0.5%. Solo i Paesi più virtuosi hanno la possibilità di avere un tasso di crescita all'1%. Sostanzialmente si verifica che se lo Stato ha un debito pubblico più basso ha, quindi, la possibilità di dirottare le risorse sugli investimenti altrimenti sussisterebbe il problema del ripianamento del debito che andrebbe ad assorbire buona parte delle risorse che potrebbero, al contrario, essere destinate allo sviluppo economico. Pertanto con l'intervento dell'Ue vengono fissati per ciascun Paese dei valori di indebitamento netto che deve, a sua volta, porsi in rapporto al Pil con un limite minimo che non sia inferiore allo 0.5%. Comunque l'obiettivo di medio termine è un qualcosa che si realizza in un ciclo economico, non è un dato annuale ma riguarda una fase economica che non è chiaramente riferibile ad un solo esercizio finanziario. Quanto sopra evidenziato è utile per comprendere l'intervento del legislatore a livello nazionale con tutta una serie di norme e limitazioni a livello centrale e locale. La legge costituzionale n.1/12 che partendo dal concetto di pareggio, soltanto nel titolo per poi farne perdere le tracce nel testo, ci dice che lo Stato assicura l'equilibrio tra entrata e spesa, tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico. Questo significa che lo Stato è gravato dell'onere di sviluppare una politica anticiclica quando è negativa, quando è positiva di sfruttarne le potenzialità⁷. Ciò comporta che per sapere in che modo lo Stato possa utilizzare gli strumenti finanziari e l'indebitamento di cui parla la normativa occorre conoscere quando il bilancio è in equilibrio, visto che lo Stato assicura l'equilibrio ma per farlo deve tendere a raggiungerlo. Il fatto che la situazione nazionale dipenda da quella Europea, che quella europea dipenda da quella nazionale dei singoli Paesi, e che ciascun Paese necessiti al suo interno di un sistema normativo che tenda a garantire questi vincoli che il nostro Paese contrae in ambito europeo, ci dà la spiegazione degli interventi e dei fenomeni che noi andiamo a considerare, primo tra tutti quello dell'indebitamento, cioè l'indebitamento come fonte di finanziamento. *In primis* è di giustizia evidenziare che l'equilibrio di bilancio a livello nazionale, quello che abbiamo inserito in Costituzione, non lo possiamo considerare alla stessa stregua per qualunque soggetto

⁷ S. Buscema, **Trattato di contabilità pubblica**, Milano, 1979.

pubblico territoriale per il motivo che l'unico soggetto che fa politica di bilancio, ossia è titolare a pieno regime dell'entrata e della spesa, è lo Stato, né le regioni né gli enti locali hanno lo stesso livello di autonomia e di gestione dell'entrata e della spesa. Difatti, l'Europa per ottenere il raggiungimento dell'obiettivo di medio termine si rivolge esclusivamente allo Stato. Perché l'obiettivo di medio termine, come riduzione dell'indebitamento, di incremento della crescita e dello sviluppo, si potrà ottenere esclusivamente se esercitato dal titolare della politica economica e della politica di bilancio, quindi lo Stato. Mentre una disciplina specifica l'art. 9 comma 1 della l. n 243/12 la prevede per le Regioni ed enti locali che così dispone *“i bilanci delle Regioni, dei Comuni e delle Province, nonché delle città metropolitane e Province autonome di Trento e Bolzano, si considerano in equilibrio quando, sia in fase di previsione che di rendiconto, registrano: a) un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate finali e le spese finali; B) un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate correnti e le spese correnti, incluse le quote di capitale delle rate di ammortamento dei prestiti”*. Pertanto queste sono le due condizioni. La prima, appunto, è data dall'esistenza di un saldo non negativo per competenza e cassa. Ricordiamo, in questa sede, che il bilancio di competenza registra i titoli giuridici, cioè gli obblighi a pagare e il diritto a riscuotere mentre la cassa è lo specchio di quello che realmente riesco ad incassare o a pagare. Da ciò quale potrebbe essere la condizione di equilibrio per le Regioni? In primis un saldo non negativo, che significa saldo in pareggio, si intende pareggio contabile tra entrate e spese, o eventualmente in avanzo. Quindi perché vi sia equilibrio il bilancio non deve essere in disavanzo, ma in avanzo o in pareggio. La seconda condizione prevede sempre un saldo non negativo (quindi pareggio o avanzo) ma in questo caso le grandezze messe a confronto, sempre di competenza e cassa, sono le entrate correnti e le spese correnti. Le entrate correnti e le spese correnti sono quelle rinvenibili nelle c.d. spese di funzionamento. Come ampiamente conosciuto il bilancio degli enti locali è diviso in due grosse sezioni: spese di funzionamento (cd di parte corrente) e spese di investimento (cd spese di parte capitale)⁸. Pertanto perché si verifichi la condizione di equilibrio, come disposto dal legislatore, per le spese di funzionamento occorre avere un saldo non negativo, al contrario per le spese di investimento che potranno essere anche con un

⁸ Bennati, **Manuale di contabilità di Stato**, Napoli, 1983

saldo in negativo (non sono condizione di equilibrio perché si spera che l'investimento produca un utile). Questo per un motivo di facile intuizione, la spesa di funzionamento è improduttiva (servizi, stipendi). Per completezza espositiva occorre evidenziare che la norma che richiede l'equilibrio interno non proviene dalle direttive europee, né tantomeno l'Europa ha chiesto agli Stati membri di formalizzarla, ma è stata scritta, spontaneamente, dal nostro legislatore. Il nostro legislatore, appunto, ha consacrato in una norma quando una Regione o un Comune si trovi in equilibrio senza alcuna richiesta esplicita da parte dell'Ue. Mentre le richieste dell'Ue, al nostro Stato, hanno determinato che con la legge n.1/2012 l'armonizzazione dei conti pubblici sono passati dalla competenza concorrente Stato-Regioni alla competenza esclusiva dello Stato. Pertanto quello che abbiamo sin qui detto rappresenta un concetto di salvaguardia del processo di indebitamento. Nel caso delle Regioni e degli enti locali, se stiamo a queste norme, l'indebitamento è consentito solo se esiste un equilibrio finanziario.

4) L'armonizzazione ed il consolidamento dei bilanci pubblici due facce della stessa medaglia – aspetti applicativi.

Occorre esordire evidenziando che l'armonizzazione è un processo che tende ad unificare ma non a rendere uguale. Nasce con una esigenza specifica che è quella di creare un sistema contabile, a livello nazionale e nei confronti, anche, degli altri Paesi, quanto più omogeneo possibile. Questo processo lo abbiamo attuato attraverso alcune norme come l'art 117 cost. modificato, dalla legge costituzionale n. 1/2012 e conseguente legge di attuazione "rafforzata" la l.n. 243/12, ma soprattutto, a livello regionale e locale, con le norme sul federalismo fiscale. Il problema sostanziale è stato quello di dover unificare tenendo conto delle evidenti diversità di gestione contabile⁹. In altri termini il legislatore si è reso conto della necessità di creare una sorta di punto di riferimento unico che assicuri un processo di omogenizzazione di sistemi contabili, tenendo conto che esiste una finanza statale, una finanza regionale, una finanza locale e una finanza degli enti pubblici. Questo significa che nel momento in cui ci si è resi conto della necessità di avere un unico punto di riferimento questo è stato il motivo per far confluire nella competenza esclusiva dello Stato il processo di

⁹ M. Sciascia, **Diritto delle Gestioni pubbliche**, Giuffrè Editore 2007

armonizzazione. Contemporaneamente dobbiamo tenere conto che, accanto alla riforma costituzionale e agli adempimenti che ci derivano dal federalismo, abbiamo avuto una modifica importante anche a livello comunitario che ha posto dei paletti sotto il profilo del come impostare i sistemi contabili e i procedimenti contabili, la revisione del c.d. *'Sistema europeo dei conti'*(Sec). E' pur vero che il processo di armonizzazione è abbastanza datato, è un procedimento che risale ai primi anni del nuovo secolo (2002-2003), che, però, ha trovato il maggiore consolidamento nell'ambito del processo federalista. Che tutto questo abbia condizionato, o sia stato condizionato, dalle modifiche a livello europeo è certamente inevitabile. Come è innegabile che il processo di armonizzazione, che ha avuto un suo momento particolare nel 2011(con il decreto 118) e che poi è stato rivisto nel 2014 (con il decreto 126), abbia inevitabilmente subito la spinta dei nuovi principi contabili approvati in sede comunitaria. Anche se accanto a questi eventi ci sarebbe altresì un processo autonomo che deriva da un'impostazione legislativa che risponde a principi rinvenibili nella vecchia l. n. 468/78, modificata come legge di contabilità pubblica, poi ripresa dalla l.n. 196/2009. Pertanto quando parliamo di armonizzazione, non pensiamo di rendere uguale, perché sarebbe impossibile rendere identico il bilancio di un Comune con il bilancio dello Stato, ma certamente i principi ispiratori possono essere gli stessi. Armonizzazione significa, quindi, omogenizzazione dei principi nel rispetto dei singoli procedimenti che possono essere differenziati a seconda del soggetto che li pone in essere. Un aspetto importante per poter meglio comprendere quanto sopra evidenziato è dato dalla c.d. *'rilevanza'* della legge di bilancio. Ebbene la legge di bilancio grazie alla l. n. 243/12 viene sottratta al vincolo del vecchio comma 3 dell'art. 81 Cost. dove si sosteneva che la legge di bilancio, appunto, fosse una legge formale, e con la stessa non si potevano disporre nuove spese né tantomeno introdurre nuove entrate. La legge di bilancio, dopo le modifiche costituzionali, è sottoposta agli oneri di copertura divenendo una legge sostanziale. In conclusione il moltiplicarsi dei centri di spesa, la necessità di conoscere e tenere sotto controllo la spesa pubblica, la modifica dei contesti istituzionali, (l'adesione all'Unione europea e alla moneta unica) hanno indirizzato l'attenzione del legislatore verso la necessità di una lettura coerente e unitaria dei conti di tutti i centri di spesa pubblici nonché dei loro enti strumentali. Nello stesso tempo va crescendo l'esigenza dei cittadini di ottenere documenti più completi e leggibili per

l'esercizio del controllo politico sull'amministratore cui ha affidato direttamente il proprio mandato attraverso il voto, quella che viene definita «istanza di *accountability*»¹⁰.

¹⁰G. Verde **L'adozione del bilancio consolidato da parte di province e comuni** in *www.finanza locale.interno.it*¹⁰