

Sentenza **213/2008**

Giudizio GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALI

Presidente **BILE** - Redattore **MADDALENA**

Udienza Pubblica del **06/05/2008** Decisione del **09/06/2008**

Deposito del **18/06/2008** Pubblicazione in G. U. **25/06/2008**

Norme impugnate: Art. 2, c. 7°, della legge della Regione Sardegna 28/12/2006, n. 21; art. 2, c. 1°, lett. a) e c), della legge della Regione Sardegna 29/05/2007, n. 2.

Massime: **32623 32624 32625 32626**

Atti decisi: **ord. 611/2007**

## SENTENZA N. 213 ANNO 2008

### LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Franco BILE; Giudici: Giovanni Maria FLICK, Francesco AMIRANTE, Ugo DE SIERVO, Paolo MADDALENA, Alfio FINOCCHIARO, Alfonso QUARANTA, Franco GALLO, Luigi MAZZELLA, Gaetano SILVESTRI, Sabino CASSESE, Maria Rita SAULLE, Giuseppe TESAURO, Paolo Maria NAPOLITANO,

ha pronunciato la seguente

### SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 7, della legge della Regione Sardegna 28 dicembre 2006, n. 21 (Autorizzazione all'esercizio provvisorio del bilancio della Regione per l'anno 2007 e disposizioni per la chiusura dell'esercizio 2006), e dell'art. 2, comma 1, lettere *a*) e *c*), della legge della Regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – legge finanziaria 2007), promosso con ordinanza del 28 giugno 2007 dalla Corte dei conti – Sezioni riunite per la Regione Sardegna nel giudizio di parificazione del rendiconto della Regione Sardegna per l'esercizio finanziario 2006, iscritta al n. 611 del registro ordinanze 2007 e pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica, n. 36, prima serie speciale, dell'anno 2007.

*Visto* l'atto di costituzione della Regione Sardegna;

*udito* nell'udienza pubblica del 6 maggio 2008 il Giudice relatore Paolo Maddalena;

*uditi* gli avvocati Graziano Campus, Paolo Carrozza e Augusto Fantozzi per la Regione Sardegna.

*Ritenuto in fatto*

1. – Con ordinanza del 28 giugno 2007 la Corte dei conti – sezioni riunite per la Regione Sardegna solleva questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 7, della legge della Regione Sardegna 28 dicembre 2006, n. 21 (Autorizzazione all'esercizio provvisorio del bilancio della Regione per l'anno 2007 e disposizioni per la chiusura dell'esercizio 2006), e dell'art. 2, comma 1, lettere *a*) e *c*), della legge della Regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – legge finanziaria 2007), in riferimento all'art. 81, primo e quarto comma, della Costituzione ed all'art. 117, terzo comma, della Costituzione, in relazione all'art. 81 della Costituzione.

1.1. – L'art. 2, comma 7, della legge della Regione Sardegna n. 21 del 2006 prevede che «Lo stanziamento iscritto in conto del capitolo 12106-01 (UPB E03.034) del bilancio per l'anno 2006 costituisce accertamento d'entrata a valere su quota parte del gettito delle compartecipazioni tributarie spettanti alla Regione in ragione di euro 500.000.000 per ciascuno degli anni 2013, 2014 e 2015».

1.2. – L'art. 2, comma 1, lettera *a*), della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007 inserisce, dopo il comma 7 dell'art. 30 della legge della Regione Sardegna 2 agosto 2006, n. 11 (Norme in materia di programmazione, di bilancio e di contabilità della Regione autonoma della Sardegna. Abrogazione della legge regionale 7 luglio 1975, n. 27, della legge regionale 5 maggio 1983, n. 11 e della legge regionale 9 giugno 1999, n. 23), il comma *7-bis*, per il quale «La Regione ha facoltà, qualora ne ravvisi la necessità e nei limiti delle maggiori somme previste per gli esercizi futuri, di stanziare con la legge finanziaria importi che verranno trasferiti dallo Stato negli anni futuri, provvedendo a compensare tali maggiori stanziamenti con minori iscrizioni d'entrata negli anni successivi, nell'ambito del bilancio pluriennale di riferimento. Restano confermate le regole recate dalla normativa che disciplina il Patto di stabilità interno» ed il comma *7-ter* secondo il quale «Lo stanziamento di cui al comma *7-bis* è correlato ad iscrizioni di spesa di investimento elencate in apposita tabella allegata alla legge finanziaria, ed è rideterminato, in sede di consuntivo, sulla base degli impegni assunti o delle conservazioni di spesa effettuate a termini di legge e come tale costituisce residuo attivo. La quota non utilizzata costituisce minore entrata ed è portata ad incremento delle iscrizioni residue delle assegnazioni spettanti per l'anno di pertinenza».

1.3. – L'art. 2, comma 1, lettera *c*), della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007 sostituisce il comma 1 dell'art. 36 della legge della Regione Sardegna n. 11 del 2006, prevedendo che «L'entrata è accertata quando è appurata la ragione del credito, l'identità del debitore e l'ammontare del credito; per le entrate derivanti da compartecipazioni ai tributi erariali l'accertamento è effettuato sulla base del relativo gettito risultante dalle comunicazioni degli uffici finanziari dello Stato e sulla base degli elementi da assumere a riferimento per la quantificazione della spettanza annua» ed espungendo, così, il riferimento alla scadenza del credito nell'esercizio finanziario.

2. – La rimettente Corte dei conti chiarisce di stare procedendo al giudizio di parificazione del rendiconto generale della Regione Sardegna per l'esercizio 2006 e sostiene di essere legittimata a sollevare in tale ambito le dedotte questioni di legittimità costituzionale, essendo queste proposte in riferimento all'articolo 81 della Costituzione.

Il giudice *a quo* richiama, in proposito, la giurisprudenza della Corte costituzionale (sentenza n. 244 del 1995), per la quale la legittimazione in sede di giudizio di parificazione sussiste là dove vengano denunciate, per contrarietà con l'art. 81, quarto comma, della Costituzione, leggi che determinino (come, a suo dire, quelle impugnate determinerebbero) effetti modificativi dell'articolazione del bilancio per il fatto stesso di incidere, in senso globale, sulle unità elementari, vale a dire sui capitoli, con riflessi sugli equilibri di gestione. E rimarca come, essendo venuti meno i controlli preventivi sugli atti regionali, il giudizio di parificazione sia restato spesso l'unica occasione possibile per sollevare questioni di legittimità costituzionale in relazione a leggi regionali.

3. – La Corte dei conti contesta, anzitutto, l'art. 2, comma 7, della legge della Regione Sardegna n. 21 del 2006, che prevede l'iscrizione al bilancio per l'anno 2006 di quota parte del gettito delle compartecipazioni tributarie spettanti alla Regione per gli anni 2013, 2014 e 2015, per complessivi 1 miliardo e 500 milioni di euro.

L'importanza di tale previsione ai fini del giudizio in corso è puntualizzata dalla Corte dei conti, la quale specifica che: dall'iscrizione della somma di 1 miliardo e 500 milioni di euro in conto del capitolo 12106-01 (UPB E03-034) del bilancio per l'anno 2006 è derivato un saldo attivo dello stesso bilancio, pari ad euro 1.321.271.001, in luogo di un disavanzo di euro 187.728.999; che l'utilizzo di tale «entrata» a scomputo del disavanzo di amministrazione ha comportato una riduzione «apparente» dello stesso ad euro 999.994.126,49; che l'importo in contestazione costituisce il 22,27 % del bilancio regionale, sicché l'eventuale accoglimento della questione porterebbe alla non parificazione dello stesso.

3.1. – Il rimettente rileva che tale disposizione prevede l'accertamento attuale di una entrata futura quale mezzo di finanziamento di spese correnti e sostiene che tale «tecnica di copertura» sia irrazionale ed irragionevole, del tutto estranea ai canoni previsti dalla contabilità pubblica non solo statale (art. 11-ter della legge 5 agosto 1978, n. 468, recante «Riforma di alcune norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio»), ma anche regionale (art. 33, comma 2, della legge della Regione Sardegna n. 11 del 2006) e, soprattutto, in contrasto con l'art. 81, quarto comma, della Costituzione, anche alla luce della giurisprudenza costituzionale formatasi sull'ivi affermato principio di necessaria copertura finanziaria delle spese.

Il rimettente richiama, al riguardo, le sentenze n. 1 del 1966 e n. 54 del 1983, dalle quali ricava che la copertura delle spese deve essere reale e deve consistere in risorse accertate con riferimento all'esercizio in cui si effettua la spesa, con conseguente divieto di finanziare in competenza la spesa con entrate future.

3.2. – Per il rimettente l'illegittimità costituzionale della previsione impugnata non sarebbe smentita dall'art. 1, comma 2, della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007, per il quale il disposto del censurato art. 2, comma 7, della legge regionale n. 21 del 2006 «deve intendersi quale operazione finanziaria straordinaria finalizzata alla copertura di una quota parte, pari ad euro 1.500.000.000, del disavanzo di amministrazione di cui all'articolo 1, comma 4, della legge regionale 24 febbraio 2006, n. 1 (legge finanziaria 2006), conseguente alla modifica dell'articolo 8 dello Statuto speciale introdotta dall'articolo 1, comma 834, della legge n. 296 del 2006».

Il rimettente ritiene, infatti, che la finalizzazione della «operazione finanziaria straordinaria» alla copertura del disavanzo non consenta di ritenere che la norma impugnata non importi nuove o maggiori spese e, quindi, di escludere l'applicazione del principio di cui all'art. 81, quarto comma, della Costituzione, posto che la norma impugnata prevede chiaramente una entrata futura e la destina al finanziamento di una spesa (e precisamente del disavanzo) corrente.

3.3. – La disposizione in questione è poi censurata pure in riferimento al principio di annualità del bilancio, di cui all'art. 81, primo comma, della Costituzione.

Il rimettente si interroga, in proposito, sulle conseguenze che comporterebbe l'ammissibilità di coprire spese attuali con entrate future, chiedendosi fino a quale anno futuro il legislatore potrebbe spingersi per attingere risorse da impegnare.

3.4. – I medesimi principi di annualità del bilancio e di copertura finanziaria delle spese sono invocati dal rimettente pure in riferimento all'articolo 117, terzo comma, della Costituzione, sull'assunto che gli invocati principi discendenti dall'art. 81 della Costituzione sarebbero stati altresì imposti alle Regioni, quali principi fondamentali di armonizzazione dei bilanci pubblici e di coordinamento della finanza pubblica, da parte del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 170 (Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, a norma dell'articolo 1 della legge 5 giugno 2003, n. 131), in particolare dagli artt. 5 e 6.

4 – Per il rimettente pure le altre due disposizioni censurate consentono l'accertamento attuale di una entrata futura quale mezzo di finanziamento di spese correnti.

L'art. 2, comma 1, lettera a), della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007, in effetti, prevede la possibilità di destinare al finanziamento di determinate tipologie di spese di investimento gli importi che

verranno trasferiti dallo Stato in anni futuri, provvedendo conseguentemente a compensare tali maggiori stanziamenti con minori iscrizioni d'entrata negli anni successivi, nell'ambito del bilancio pluriennale di riferimento.

L'articolo 2, comma 1, lettera c), della medesima legge regionale n. 2 del 2007, a sua volta, ridefinisce la stessa nozione di accertamento d'entrata, facendovi rientrare ogni accertamento di un credito di cui sia appurata la ragione, l'identità del debitore e l'ammontare, senza che ne rilevi la scadenza o la esigibilità e, quindi, includendovi pure crediti sottoposti a termine o crediti futuri.

4.1. – Per il rimettente tale possibilità di copertura nonché l'equiparazione, ai fini dell'accertamento, tra crediti esigibili nell'esercizio finanziario di competenza e crediti a questo futuri sarebbero in contrasto con l'art. 81, commi primo e quarto, della Costituzione, nonché con l'articolo 117, terzo comma, della Costituzione, per le medesime ragioni prospettate in riferimento all'art. 2, comma 7, della legge regionale n. 21 del 2006.

5. – Il rimettente, nell'ambito della sua articolata argomentazione, inquadra, inoltre, le tre previsioni normative censurate in una più complessiva tendenza normativa della Regione Sardegna di «attualizzare» entrate future. Di tale tendenza il rimettente segnala ulteriori esempi nell'art. 1, comma 1, della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007, che impegnerebbe nel bilancio 2007 entrate tributarie del 2010, ed in un provvedimento amministrativo di variazione, con cui verrebbe accertato nel bilancio 2006 l'intero ammontare di un credito verso l'erario esigibile in ratei annuali dal 2007 al 2026 (previsioni non oggetto di censura, perché l'una attinente al rendiconto del 2007, l'altra recata da un atto non legislativo). E di questa tendenza indica pure una motivazione, che individua nella necessità per la Regione di trovare una modalità di copertura del disavanzo di amministrazione diversa dalla contrazione di mutui per il rifinanziamento dello stesso, avendo il Governo impugnato la previsione della legge finanziaria sarda per il 2006, che autorizzava nuovamente la Giunta a contrarre nuovi mutui.

6. – Il rimettente conclude chiedendo che sia dichiarata l'illegittimità costituzionale delle disposizioni censurate.

7. – La Regione autonoma della Sardegna si è costituita con una memoria, nella quale eccepisce l'inammissibilità della questione relativa all'art. 2, comma 1, lettere a) e c), della legge regionale n. 2 del 2007 e l'infondatezza della questione relativa all'art. 2, comma 7, della legge regionale n. 21 del 2006.

7.1. – La difesa regionale ricostruisce, anzitutto, il contesto in cui si sono inserite le previsioni impuginate.

Queste dovrebbero essere considerate nell'ambito della così detta “vertenza entrate” tra lo Stato e la Regione Sardegna, in ordine ai criteri di calcolo delle compartecipazioni tributarie sulle imposte sui redditi e sull'imposta sul valore aggiunto.

La Regione Sardegna sostiene che i criteri utilizzati dallo Stato per stimare il reddito prodotto nella Regione, che tenevano conto del luogo del versamento dell'imposta e non di quello di effettiva produzione del reddito, e la mancata parametrizzazione della quota Iva alle effettive funzioni regionali avrebbero determinato una compressione delle proprie entrate e che ciò avrebbe generato, nel tempo, il cospicuo debito pubblico regionale.

Nell'autunno 2006 tale “vertenza” avrebbe trovato soluzione mediante un accordo tra Stato e Regione, da cui sarebbero derivate due disposizioni della legge finanziaria statale per il 2007.

L'art. 1, comma 834, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2007) ha operato una riscrittura dell'art. 8 della legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 3 (Statuto speciale per la Sardegna), in senso favorevole alla Regione: prevedendo che la compartecipazione Iva non sia più variabile, ma sia in forma fissa, pari ai nove decimi del gettito dell'imposta generata sul territorio regionale da determinare sulla base dei consumi regionali delle famiglie rilevati annualmente dall'Istat; ampliando il numero dei tributi regionali compartecipati (includendovi, ad esempio, le tasse automobilistiche, le imposte sui redditi di capitale, le

imposte catastali, le imposte sui giochi e le scommesse); riconoscendo il diritto della Regione a compartecipare il gettito tributario effettivamente prodotto nel territorio regionale, ovunque esso sia materialmente versato.

Il successivo comma 835 del medesimo articolo ha invece previsto che «Ad integrazione delle somme stanziare negli anni 2004, 2005 e 2006 è autorizzata la spesa di euro 25 milioni per ciascuno degli anni dal 2007 al 2026 per la devoluzione alla Regione Sardegna delle quote di compartecipazione all'imposta sul valore aggiunto riscossa nel territorio regionale, concordate, ai sensi dell'art. 38 del decreto del Presidente della Repubblica 19 maggio 1949, n. 250, per gli anni 2004, 2005, 2006».

Con la prima previsione, pertanto, la Regione Sardegna ha ottenuto un aumento, a regime, delle proprie entrate da compartecipazione tributaria, mentre grazie alla seconda ha visto riconosciuto un diritto alla integrazione del gettito compartecipato Iva degli esercizi 2004-2006.

Entrambe le previsioni, peraltro, andrebbero considerate, per la difesa regionale, come strumenti per recuperare alla Regione spettanze pregresse indebitamente sottratte.

7.2. – Nell'ambito dell'accordo dell'ottobre 2006, comunque, la Regione si sarebbe impegnata a destinare queste maggiori entrate all'abbattimento del disavanzo.

In quest'ottica, la contestata previsione dell'art. 2, comma 7, della legge regionale n. 21 del 2006 costituirebbe adempimento di tale impegno e dovrebbe essere considerata, come espressamente riconosciuto dall'articolo 1, comma 1, della legge regionale n. 2 del 2007, una operazione eccezionale e straordinaria, come straordinarie sarebbero le vicende che avrebbero dapprima determinato lo straordinario indebitamento della Regione e poi portato alla revisione del regime finanziario regionale.

Per la difesa regionale la disposizione contestata, lungi dall'essere illegittima, sarebbe anzi meritoria, risolvendosi nell'immediata e primaria destinazione delle nuove risorse disponibili all'abbattimento dello *stock* di debito determinatosi a partire dal 1995. Si tratterebbe, in sostanza, di una disposizione-provvedimento, in senso tecnico, o quantomeno una legge singolare, «in quanto destinata a disciplinare *una tantum* un intervento straordinario di risanamento della finanza regionale a seguito del raggiungimento dell'accordo con il Governo sul presupposto della disponibilità, assicurata dalla L. 296/2006, art. 1 c. 834, di somme pure spettanti alla Regione ma mai corrisposte negli esercizi finanziari precedenti».

7.3. – Anche le disposizioni dell'art. 2, comma 1, lettere *a*) e *c*), della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007 andrebbero lette in questa luce.

La lettera *a*) consentirebbe, infatti, di modulare nel tempo gli effetti positivi sugli equilibri finanziari regionali relativi ai futuri esercizi delle nuove entrate conseguenti alla ristesura dell'articolo 8 dello Statuto speciale.

Le lettera *c*) avrebbe «unicamente lo scopo di adeguare la normativa contabile della Sardegna ai contenuti ormai tipici della normativa in tema di accertamento di entrate di altre regioni speciali e di quella dettata dallo stato per gli enti locali (principi contabili n. 15 e n. 19 prodotti dall'osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali presso il Ministero dell'Interno, secondo i quali le entrate tributarie possono essere accertate anche quando vengono a scadenza, cioè risultano “esigibili”, in esercizi successivi a quello dell'accertamento, al fine di assicurare la effettiva “veridicità” alle previsioni di entrata stessa)».

Trattandosi, peraltro, di disposizioni che non avrebbero avuto applicazione nell'ambito del bilancio 2006, oggetto del giudizio di parificazione, e che sarebbero semmai destinate a trovare applicazione in esercizi futuri, per la difesa regionale, le questioni ad esse relative sollevate dalla rimettente Corte dei conti sarebbero inammissibili per difetto di rilevanza.

7.4. – Le questioni proposte in ordine all'art. 2, comma 7, della legge regionale n. 21 del 2006 in riferimento all'art. 81, primo e quarto comma, della Costituzione sarebbero, invece, infondate, non solo

per la delineata straordinarietà di questo intervento normativo, ma anche perché sarebbe erroneo l'assunto della Corte dei conti, per cui non si potrebbe accertare una entrata futura e che un tale accertamento violerebbe il principio della annualità del bilancio.

Secondo la difesa regionale, la utilizzabilità di entrate future, purché certe, specie nei trasferimenti statali derivanti da compartecipazioni ai tributi statali sarebbe «in realtà principio da tempo recepito nella legislazione contabile di altre regioni» (così l'articolo 43, comma 3, della legge della Provincia autonoma di Trento 14 settembre 1979, n. 7, recante «Norme in materia di bilancio e di contabilità generale della Provincia autonoma di Trento»).

Né alcun riferimento all'annualità dell'entrata vi sarebbe né nella legislazione di principio relativa agli enti locali (art. 179 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante «Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali», oltre che i principi contabili predisposti dal Ministero dell'Interno, sopra riportati) né in quella relativa alle Regioni (art. 40 del d.lgs. n. 170 del 2006).

Secondo la Regione Sardegna, seguendo la tesi della Corte dei conti, «sarebbe impossibile per i Comuni iscriverne in bilancio, annualmente, i proventi ICI secondo l'entità dell'aliquota annualmente determinata dalla Giunta, posto che lo Stato trasferisce la stessa a distanza di mesi, spesso di anni, rispetto alla previsione d'entrata». E dalla lettura dell'art. 40 del d.lgs. n. 170 del 2006 non vi sarebbero elementi per supporre che la scadenza dei crediti, ai fini dell'accertamento dell'entrata, non possa avvenire in un anno successivo a quello dell'accertamento stesso.

7.5. – La difesa regionale analizza, poi, le stesse pronunce della Corte costituzionale richiamate dal giudice *a quo* (n. 1 del 1966 e n. 54 del 1983), sostenendo che queste sono state male interpretate dal rimettente e che da esse vada solo ricavata la necessità, ai fini della copertura finanziaria di una spesa, che la previsione di entrata sia sicura, non arbitraria e ragionevole. Caratteri che non potrebbero essere negati alla previsione dell'art. 2, comma 7, della legge regionale n. 21 del 2006, essendo la relativa entrata discendente dal disposto dell'art. 1, comma 834, della legge n. 296 del 2006.

La difesa regionale richiama, poi, altre sentenze della Corte costituzionale (n. 384 del 1991 e n. 347 del 1995), di cui riporta ed evidenzia delle affermazioni, che avvalorerebbero la tesi della legittimità della copertura finanziaria di spese correnti con entrate di competenza di un esercizio futuro.

7.6 – Per queste stesse ragioni non sarebbero violati nemmeno i principi fondamentali di armonizzazione dei bilanci pubblici e di coordinamento della finanza pubblica (art. 117, terzo comma, Cost.), di cui agli artt. 5 e 6 del d.lgs. n. 170 del 2006.

La difesa regionale, peraltro, rileva, da un lato, di non essere vincolata da tali principi, che, ai sensi dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 170 del 2006, si riferiscono alle sole Regioni ordinarie, e, dall'altro, rivendica la propria competenza legislativa primaria in materia di contabilità, quale discendente dagli artt. 3 e 4 dello Statuto speciale e come riconosciuta dalla stessa Corte costituzionale con la sentenza n. 107 del 1970.

8. – In prossimità dell'udienza pubblica del 6 maggio 2008 la Regione Sardegna ha depositato una memoria nella quale ribadisce e sviluppa le argomentazioni già proposte nell'atto di costituzione.

9. – La difesa regionale, anzitutto, rimarca l'inammissibilità per irrilevanza delle questioni sollevate dal giudice rimettente in ordine alle previsioni dell'art. 2, comma 1, lettere *a*) e *c*), della legge regionale n. 2 del 2007, specificando che le difese svolte nell'atto di costituzione sono state articolate per mero scrupolo difensivo.

10. – La resistente Regione Sardegna ribadisce, poi, l'eccezionalità della previsione dell'art. 2, comma 7, della legge regionale n. 21 del 2006 e sottolinea come la Corte costituzionale abbia talora riconosciuto importanza alla natura eccezionale di una norma al fine di escluderne l'illegittimità costituzionale.

In particolare la difesa regionale richiama le sentenze n. 427 del 1995 e n. 302 del 1996 e l'ordinanza n. 537 del 1995 della Corte costituzionale, in tema di condono edilizio; la sentenza n. 459 del 1989 e, nuovamente, la sentenza n. 302 del 1996 e l'ordinanza n. 537 del 1995, in tema di assetto del territorio; la sentenza n. 297 del 2006, in tema di stato giuridico degli insegnanti di religione cattolica; la sentenza n. 1 del 2005, in tema di «sostituzione del regime di tutela dell'affidamento del pensionato con altro meno favorevole»

La difesa regionale, specificamente in materia finanziaria, richiama la sentenza n. 222 del 1994, nella quale la Corte costituzionale ha ritenuto legittima la riduzione da parte dello Stato di una entrata corrispondente ad un tributo proprio di una Regione, in ragione della eccezionalità dell'intervento, volto a contenere il disavanzo pubblico, in una situazione di emergenza.

Per tali medesime ragioni si giustificerebbe, a dire della difesa regionale, la previsione impugnata, la quale avrebbe lo scopo di ridurre il deficit della Regione, in accordo con lo Stato e in linea con gli obiettivi di stabilità discendenti dal diritto comunitario.

11. – La difesa regionale, dopo una articolata disamina della giurisprudenza costituzionale formatasi sull'art. 81 della Costituzione ed un diffuso richiamo della dottrina in materia, sostiene, poi, che non sussista alcun contrasto tra tale principio costituzionale e l'impugnato articolo 2, comma 7, della legge regionale n. 21 del 2006.

11.1. – Ai fini della idoneità della copertura finanziaria di tale previsione non assumerebbe, infatti, alcun rilievo la circostanza che le entrate indicate verranno incassate in un anno successivo a quello della loro iscrizione a bilancio, posto che, ai fini di una idonea copertura, sarebbe sufficiente l'indicazione di una entrata non irrazionale ed arbitraria e non anche l'effettiva realizzazione dell'entrata stessa.

«Se così non fosse, del resto» secondo la Regione Sardegna «si paralizzerebbe l'attività di governo rendendola, di fatto impossibile, in quanto “non potrebbe essere erogata una data spesa se non dopo avere avuto la dimostrazione dell'avvenuto introito delle entrate indicate come copertura e nei limiti del suo effettivo realizzo”».

11.2. – La copertura, individuata dalla previsione impugnata nelle entrate da compartecipazione tributaria relative agli anni 2013-2015, sarebbe congrua ed effettiva, in quanto conseguenza dell'intesa raggiunta con lo Stato (la difesa regionale richiama l'art. 1, comma 835, della legge n. 296 del 2006, il quale «rimanda agli accordi “ai sensi dell'articolo 38 del DPR del 19 marzo 1949, n. 250”») e sostiene che, ove pure non si volesse ritenere tale intesa sufficiente a garantire la certezza dell'entrata alla luce di un giudizio *ex ante*, dovrebbe, in ogni caso, riconoscersi che l'approvazione della legge (finanziaria statale) n. 296 del 2006 (ed in particolare l'art. 1, commi da 834 a 840) avrebbe pienamente legittimato *ex post* la ragionevolezza della copertura finanziaria prevista dalla Regione.

11.3. – La destinazione delle risorse accertate dall'art. 2, comma 7, della legge regionale n. 21 del 2006 alla riduzione del deficit di bilancio della Regione (a sua volta contratto per spese di investimento) renderebbe la previsione impugnata non solo legittima, ma anche opportuna, ai fini di una lettura dell'art. 81 della Costituzione teleologicamente orientata al rispetto dei vincoli comunitari di cui all'art. 104 del Trattato CE. Obblighi cui dovrebbe riconoscersi, secondo la difesa regionale, il carattere di vero e proprio parametro di giudizio ai fini del sindacato sulle leggi demandato alla Corte costituzionale.

Proprio al fine di rispettare tali vincoli ed in accordo con il Governo della Repubblica (che, significativamente, il 27 febbraio 2007 avrebbe deliberato di non impugnare la disposizione, poi censurata dal giudice rimettente), la Regione Sardegna avrebbe introdotto l'art. 2, comma 7, della legge regionale n. 21 del 2006, il quale si preoccuperebbe immediatamente di ridurre il deficit attraverso una anticipazione di entrate a fronte di una rinuncia a spese future, piuttosto che attraverso la contrazione di nuovi mutui.

11.4. – La difesa regionale insiste, poi, sul carattere certo delle entrate iscritte a bilancio, affermando che le stesse sarebbero certe nell'*an*, nel *quantum* e nel quando, essendo già stanziato dallo Stato e

relative a compartecipazioni al gettito Irpef e Iva che, per effetto dell'intesa tra lo Stato e la Regione prima, e della previsione di cui al comma 835 della legge finanziaria statale 2007 e del nuovo art. 8 dello Statuto poi, garantiranno (già dal 2010) disponibilità ben al di sopra della somma annualmente iscritta in conto delle entrate future a copertura del disavanzo.

E sostiene che «nessun principio costituzionale vieta allo stato o alle regioni (soprattutto ad una regione a statuto speciale) di considerare già “accertati” (e, dunque, di iscrivere a bilancio tra le entrate crediti relativi a somme già stanziare dallo Stato la cui scadenza – come nella specie – è stata fissata in un periodo successivo a quello di iscrizione», essendo irrilevante che le entrate (se certe e non aleatorie) vengano incassate successivamente all'anno di iscrizione a bilancio.

11.5. – L'operazione contabile posta in essere dalla Regione, inoltre, nella misura in cui ha iscritto crediti per entrate da compartecipazioni tributarie relativi agli anni 2013-2015 come residui attivi del bilancio 2007, rispecchierebbe pienamente la nozione di residui attivi, i quali originano da una discrasia temporale tra competenza e cassa, essendo essi crediti accertati ma non ancora riscossi entro la fine dell'esercizio.

Con tale operazione la Regione sostiene di essersi limitata ad anticipare la previsione generale in materia di contabilità regionale introdotta dal successivo art. 2, comma 1, lettera c), della legge regionale n. 2 del 2007, considerando accertata una entrata della quale era stata appurata la ragione del credito, l'identità del debitore e l'ammontare del credito.

11.6. – La difesa regionale invoca, poi, le regole individuate nel marzo 2004 dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, dalle quali sarebbe, a suo dire, desumibile una compatibilità tra il principio di competenza finanziaria e la possibile iscrizione a bilancio (non solo) di somme (accertate, ma «addirittura» di somme) che si prevede di accertare. E sostiene che tale possibilità sarebbe, altresì, coerente ai principi di veridicità, attendibilità e prudenza, nonché al principio di pareggio finanziario, secondo il quale «il bilancio di previsione “deve essere deliberato in pareggio finanziario complessivo, considerando quindi tutte le entrate e tutte le spese”; ciò che è avvenuto nella specie, in quanto la Regione ha utilizzato le entrate già stanziare dallo Stato per gli anni successivi, al fine di assicurare nell'anno 2006, il “pareggio finanziario” con la copertura del deficit di bilancio».

11.7. – La difesa regionale ribadisce la non applicabilità alle Regioni speciali delle disposizioni recate dal decreto legislativo n. 170 del 2006 e sostiene che un «ben più rilevante e patologico scostamento» tra competenza e cassa deriverebbe dalla previsione dell'art. 22 del decreto legislativo 28 marzo 2000, n. 76 (Principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni, in attuazione dell'articolo 1, comma 4, della legge 25 giugno 1999, n. 208), norma di cui, tuttavia, non è mai stata contestata la legittimità costituzionale alla luce dell'art. 81, quarto comma, della Costituzione.

11.8. – La difesa regionale, infine, deposita agli atti la nota n. 17083 del 21 febbraio 2008 del Ragioniere generale dello Stato, resa in risposta alla richiesta di parere della stessa Regione Sardegna in ordine alla previsione dell'impugnato art. 2, comma 7, della legge regionale n. 21 del 2006.

La difesa regionale riproduce quasi integralmente il contenuto della nota, sottolineando: come questa individui delle ricadute positive della disposizione impugnata sulla finanza regionale, essendo tesa al conseguimento del graduale equilibrio di bilancio e ad evitare che il disavanzo accumulato possa essere coperto con nuovo debito (debito che la Regione sarebbe legittimata a contrarre in quanto il disavanzo è attribuibile a spese di investimento); come la norma non abbia effetti sull'indebitamento regionale, inteso quale differenza tra accensione e rimborso di prestiti, in quanto le somme iscritte nelle competenze di bilancio regionale vanno a copertura di spese già impegnate e, pertanto, al riassorbimento del disavanzo; che le entrate future di cui trattasi sono spettanze statutarie attribuite alla Regione Sardegna, a seguito delle modifiche intervenute con la legge finanziaria dello Stato per l'anno 2007, che costituiscono quota parte delle maggiori entrate derivanti dal nuovo ordinamento finanziario e che, pertanto, rivestono il requisito della certezza e della esigibilità.



La difesa regionale afferma che tale nota «sposerebbe», dunque, tutte le argomentazioni da essa sviluppate e conclude chiedendo che le questioni sollevate (*rectius* la sola questione riferita all'art. 2, comma 7, della legge della Regione Sardegna n. 21 del 2006) sia dichiarata infondata.

### *Considerato in diritto*

1. – La Corte dei conti – sezioni riunite per la Regione Sardegna solleva questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 7, della legge della Regione Sardegna 28 dicembre 2006, n. 21 (Autorizzazione all'esercizio provvisorio del bilancio della Regione per l'anno 2007 e disposizioni per la chiusura dell'esercizio 2006), e dell'art. 2, comma 1, lettere *a*) e *c*), della legge della Regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – legge finanziaria 2007), in riferimento all'art. 81, primo e quarto comma, della Costituzione ed in riferimento all'art. 117, terzo comma, della Costituzione, in relazione all'art. 81 della Costituzione.

2. – Il rimettente rileva che le disposizioni censurate hanno, come elemento comune, l'accertamento attuale di una entrata futura quale mezzo di finanziamento di spese dell'esercizio di pertinenza.

L'art. 2, comma 7, della legge della Regione Sardegna n. 21 del 2006, in effetti, prevede la specifica iscrizione al bilancio per l'anno 2006 di quota parte del gettito delle compartecipazioni tributarie spettanti alla Regione per gli anni 2013, 2014 e 2015, per complessivi 1 miliardo e 500 milioni di euro.

L'art. 2, comma 1, lettera *a*), della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007, a sua volta, prevede, a regime, la possibilità di destinare al finanziamento di determinate tipologie di spese di investimento gli importi che verranno trasferiti dallo Stato in anni futuri, provvedendo conseguentemente a compensare tali maggiori stanziamenti con minori iscrizioni d'entrata negli anni successivi, nell'ambito del bilancio pluriennale di riferimento.

L'art. 2, comma 1, lettera *c*), della medesima legge regionale n. 2 del 2007, infine, ridefinisce la stessa nozione di accertamento d'entrata, facendovi rientrare ogni accertamento di un credito di cui sia appurata la ragione, l'identità del debitore e l'ammontare, senza che ne rilevi la scadenza o la esigibilità e, quindi, includendovi anche crediti sottoposti a termine o crediti futuri.

3. – Per il rimettente tale «tecnica di copertura» nonché l'equiparazione, ai fini dell'accertamento, tra crediti esigibili nell'esercizio finanziario di competenza e crediti a questo futuri sarebbero del tutto estranei ai canoni previsti dalla contabilità pubblica non solo statale (art. 11-*ter* della legge 5 agosto 1978, n. 468, recante «Riforma di alcune norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio»), ma anche regionale (art. 33, comma 2, della legge della Regione Sardegna 2 agosto 2006, n. 11, recante «Norme in materia di programmazione, di bilancio e di contabilità della Regione autonoma della Sardegna. Abrogazione della legge regionale 7 luglio 1975, n. 27, della legge regionale 5 maggio 1983, n. 11 e della legge regionale 9 giugno 1999, n. 23»), e, soprattutto, in contrasto con l'art. 81, quarto comma, della Costituzione, anche alla luce della giurisprudenza costituzionale formatasi in relazione all'affermato principio di necessaria copertura finanziaria delle spese. Le disposizioni censurate, sotto altro profilo, si porrebbero, inoltre, contro il principio di annualità del bilancio, di cui all'art. 81, primo comma, della Costituzione.

Le medesime censure sono poi prospettate dalla Corte dei conti rimettente, invocando quale parametro anche l'art. 117, terzo comma, della Costituzione, sull'assunto che gli invocati principi discendenti dall'art. 81 della Costituzione sarebbero stati altresì imposti alle Regioni, quali principi fondamentali di armonizzazione dei bilanci pubblici e di coordinamento della finanza pubblica, da parte del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 170 (Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, a norma dell'articolo 1 della legge 5 giugno 2003, n. 131). In particolare risulterebbero violati gli artt. 5 e 6 di tale decreto, da considerare norme interposte del citato art. 117, terzo comma, della Costituzione.

4. – Deve, anzitutto, essere confermato il risalente orientamento di questa Corte, che riconosce alla Corte dei conti, in sede di giudizio di parificazione del bilancio, la legittimazione a promuovere, in riferimento all'art. 81 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale avverso tutte quelle disposizioni di legge che determinino effetti modificativi dell'articolazione del bilancio per il fatto stesso di incidere, in senso globale, sulle unità elementari, vale a dire sui capitoli, con riflessi sugli equilibri di gestione, disegnati con il sistema dei risultati differenziali (vedi sentenza n. 244 del 1995).

5. – Deve, poi, dichiararsi l'inammissibilità delle questioni proposte in ordine all'art. 2, comma 1, lettere *a)* e *c)*, della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007, per non rilevanza delle stesse nel presente giudizio.

Tali disposizioni, effettivamente ispirate al medesimo principio di cui all'art. 2, comma 7, della legge della Regione Sardegna n. 21 del 2006, non riguardano, infatti, l'esercizio del 2006, oggetto del giudizio di parificazione, non constando che, in applicazione di esse, sia stata effettuata alcuna iscrizione nel bilancio per l'anno 2006 della Regione.

6. – Le questioni proposte in ordine all'art. 2, comma 7, della legge della Regione Sardegna n. 21 del 2006 sono fondate.

6.1. – L'art. 81, quarto comma, della Costituzione prevede l'obbligo di copertura finanziaria delle spese.

Il principio, che è vincolante anche per le Regioni a statuto speciale (da ultimo, sentenza n. 359 del 2007), è stato specificato da questa Corte in varie pronunce, nelle quali si è chiarito, tra l'altro che:

la copertura deve essere credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale, in equilibrato rapporto con la spesa che si intende effettuare in esercizi futuri (sentenza n. 1 del 1966);

la copertura è aleatoria se non tiene conto che ogni anticipazione di entrate ha un suo costo (sentenza n. 54 del 1983);

l'obbligo di copertura deve essere osservato con puntualità rigorosa nei confronti delle spese che incidono su un esercizio in corso e deve valutarsi il tendenziale equilibrio tra entrate ed uscite nel lungo periodo, valutando gli oneri già gravanti sugli esercizi futuri (sentenza n. 384 del 1991).

Alla luce di questi indirizzi giurisprudenziali, va ora esaminata la questione posta dal rimettente sulla possibilità di coprire con crediti, che verranno a scadenza in esercizi futuri, spese attuali inerenti all'esercizio di riferimento.

Ed a questo proposito occorre osservare che caratteristica fondamentale del bilancio di previsione è quella di riferirsi alle operazioni finanziarie che si prevede si verificheranno durante l'anno finanziario. Infatti soltanto riferendosi ad un determinato arco di tempo, il bilancio può assolvere alle sue fondamentali funzioni, le quali, in ultima analisi, tendono ad assicurare il tendenziale pareggio del bilancio, ed in generale la stabilità della finanza pubblica.

È per questo che l'art. 81, quarto comma, della Costituzione, pone il principio fondamentale della copertura delle spese, richiedendo la contestualità tanto dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa quanto di quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime.

In questo quadro è evidente che la copertura di spese mediante crediti futuri, lede il suddetto principio costituzionale ed è tanto più irrazionale quanto più si riferisce a crediti futuri, lontani nel tempo.

Un siffatto sistema di copertura mediante crediti non ancora venuti a scadenza contraddice peraltro la stessa definizione di “accertamento dell'entrata”, poiché è tale quella che si prevede di aver diritto di percepire nell'esercizio finanziario di riferimento e non in un esercizio futuro.

Inoltre l'accertamento attuale di entrate future, operato dalla Regione con la norma impugnata, risulta inattendibile, perché non tiene conto della necessaria onerosità dell'anticipazione di cassa cui occorre provvedere in attesa dell'effettivo maturare del futuro titolo giuridico dell'entrata.

6.2. – Le varie argomentazioni proposte dalla difesa della Regione Sardegna risultano non solo infondate, là dove assumono, contro il principio di cui all'art. 81, quarto comma, della Costituzione, l'accertabilità di entrate future, ma anche inconferenti, là dove muovono dall'erroneo presupposto che, nella specie, vi sia solo un fisiologico scostamento tra accertamento e riscossione di entrata.

Invero la questione posta dalla disposizione censurata non attiene affatto alla circostanza che possa esistere, come è ovvio, una discrasia tra bilancio di competenza e di cassa, ovvero tra l'esercizio in cui matura giuridicamente l'esigibilità del credito, rilevante ai fini dell'accertamento, e l'esercizio in cui si incassa, in tutto o in parte, il relativo importo. Neppure essa attiene alla eventualità, di per sé legittima, che possano essere riportati dei crediti accertati, ma non riscossi, nei “residui attivi” dell'anno successivo. La previsione del censurato articolo 2, comma 7, della legge regionale n. 21 del 2006 pone, invece, la ben diversa questione del se si possa accertare come attualmente esigibile un credito futuro. Questione da risolversi negativamente, per le ragioni appena indicate.

Né può parlarsi di «una operazione finanziaria straordinaria», come afferma la difesa della Regione, poiché, come si desume da quanto sopra detto, l'art. 81, quarto comma, della Costituzione, esclude anche questa possibilità.

6.3. – L'art. 2, comma 7, della legge della Regione Sardegna n. 21 del 2006, deve, pertanto, essere dichiarato incostituzionale per violazione dell'art. 81, primo e quarto comma, della Costituzione.

Restano assorbiti gli altri motivi di censura.

PER QUESTI MOTIVI

## LA CORTE COSTITUZIONALE

*dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'articolo 2, comma 7, della legge della Regione Sardegna 28 dicembre 2006, n. 21 (Autorizzazione all'esercizio provvisorio del bilancio della Regione per l'anno 2007 e disposizioni per la chiusura dell'esercizio 2006);

*dichiara* inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'articolo 2, comma 1, lettere *a*) e *c*), della legge della Regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – legge finanziaria 2007), sollevate, in riferimento all'articolo 81, primo e quarto comma, della Costituzione ed in riferimento all'art. 117, terzo comma, della Costituzione, in relazione all'art. 81 della Costituzione, dalla Corte dei conti – sezioni riunite per la Regione Sardegna, con l'ordinanza in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 9 giugno 2008.

F.to:

Franco BILE, Presidente

Paolo MADDALENA, Redattore

Giuseppe DI PAOLA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 18 giugno 2008.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: DI PAOLA

---

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

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