

RIVISTA GIURIDICA SEMESTRALE

n. 1 - 2019

BILANCIO COMUNITÀ PERSONA

Editore Associazione

DIRITTO & CONTI
— BILANCIO · COMUNITÀ · PERSONA —

**QUANDO LE SENTENZE COSTITUZIONALI LIMITANO LA
DISCREZIONALITÀ DELLE POLITICHE
DI BILANCIO DEL LEGISLATORE**
NOTE alla SENTENZA della CORTE COSTITUZIONALE n. 6 del 2019¹
di Emanuele Talarico
ricercatore Università di Cagliari

Sommario

- 1) Questioni preliminari.
- 2) La “vertenza entrate” tra lo Stato e la Regione Autonoma della Sardegna e la questione dell’Agenzia Sarda delle Entrate.
- 3) La vertenza sugli accantonamenti.
- 4) Il rapporto tra risorse e funzioni: l’obbligo di attuare le sentenze costituzionali e il cosiddetto principio dell’equilibrio dinamico di bilancio.
- 5) La razionale partecipazione delle Autonomie territoriali agli obiettivi di finanza pubblica e il principio di trasparenza finanziaria.

1. Questioni preliminari

Con la recente sentenza n. 6 del 2019 (relatore Aldo Carosi), la Corte costituzionale ha affrontato il delicato rapporto delle relazioni finanziarie tra lo Stato e le Autonomie territoriali. L’occasione è stata fornita dal ricorso promosso dalla Regione Autonoma della Sardegna nei confronti dell’art. 1, comma 851, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020), per la violazione degli articoli 3, 5, 116, 117 e 136 della Costituzione, nonché degli artt. 7 e 8 dello «Statuto speciale per la Sardegna», legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 3. La norma censurata stabiliva che «[n]ell’anno 2019, nelle more della definizione dei complessivi rapporti finanziari fra lo Stato e la Regione Sardegna che tenga conto, tra l’altro, delle sentenze della Corte costituzionale n. 77 del 2015 e n. 154 del 2017, anche in considerazione del ritardo nello sviluppo economico dovuto all’insularità, è riconosciuto alla Regione Sardegna un contributo pari a 15 milioni di euro».

In via preliminare, la Corte costituzionale ha rigettato l’eccezione di carenza di interesse ad agire formulata dall’Avvocatura generale dello Stato, per la quale non vi può essere interesse a impugnare una norma di favore. Secondo la Corte, invece, «nel giudizio in via principale, devono essere esaminate anche le lesioni in ipotesi derivanti da [accezioni polisense] delle disposizioni impugnate»² e la Regione ricorrente, nel caso di specie, ha offerto un’altra plausibile interpretazione della norma impugnata, individuando chiaramente l’effetto lesivo sull’adeguamento delle risorse finanziarie spettanti nel triennio di bilancio e sul conseguente adeguato finanziamento delle funzioni statutariamente assegnate. Infatti, sebbene la norma riconosca *prima facie* un beneficio finanziario, «l’esiguo contributo, limitato all’esercizio 2019, sarebbe lo strumento tecnico per eludere e dilazionare nel tempo l’accordo complessivo sui saldi, in ordine al quale la Regione autonoma Sardegna rivendica crediti di ben più ampia consistenza»³. Sempre in via preliminare, la Corte ha esaminato l’ammissibilità delle censure con riguardo all’art. 3 Cost., sotto il profilo della

¹ L’articolo è stato sottoposto a referaggio a doppio cieco.

² Corte cost., sent. n. 6 del 2019, *cons. in dir.*, punto 3. È richiamata la sentenza della Corte cost. n. 270 del 2017.

³ *Ibidem*.

ragionevolezza e della proporzionalità. È bene ricordare, infatti, che tali criteri non sempre riescono a trovare spazio nei giudizi di legittimità costituzionale in via principale posto che, in questa tipologia di ricorsi, i parametri che le Regioni possono richiamare attengono esclusivamente al riparto di competenze. Si tratta di una regola, tuttavia, non priva di eccezioni. La giurisprudenza costituzionale⁴, infatti, è costante nell'affermare che le Regioni possono evocare parametri di legittimità costituzionale diversi da quelli che sovrintendono al riparto di competenze a due condizioni: la violazione denunciata deve essere potenzialmente idonea a riverberarsi sulle attribuzioni regionali e le Regioni ricorrenti devono indicare la specifica competenza che risulterebbe offesa, argomentando adeguatamente in proposito⁵. Nel solco di tale ragionamento, nel caso di specie la Corte ha ammesso lo scrutinio di costituzionalità anche con riferimento ai criteri di proporzionalità e ragionevolezza, considerando adeguatamente motivata la ridondanza negativa della norma impugnata sull'autonomia organizzativa e di spesa della Regione Sardegna⁶. Quest'ultima, infatti, ha mostrato come la norma abbia sottratto alla programmazione triennale della Regione una quantità di risorse ben superiore alla somma concessa, ritenuta comunque incongrua rispetto al *quantum* necessario per il finanziamento delle funzioni regionali.

2. La “vertenza entrate” tra lo Stato e la Regione Autonoma della Sardegna e la questione dell’Agenzia Sarda delle Entrate

Nel merito, dopo aver circoscritto le doglianze a tre aspetti (incoerenza tra la finalità della norma e le risorse stanziare per il triennio 2018-2020, mancata perequazione delle criticità insulari e mancato stanziamento delle somme necessarie all’attuazione della sentenza costituzionale n. 77 del 2015), la Corte ha ritenuto fondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla Regione Sardegna, ad esito di un percorso logico-argomentativo che muove dall’ampia controversia sorta con lo Stato, conosciuta come “vertenza entrate”, e la interseca sotto vari profili. Per tale ragione, considerata la complessità della vicenda, sarà utile ricostruire organicamente, sotto il profilo storico, normativo e giurisprudenziale, la vertenza da cui trae origine l’impugnativa in commento, richiamata peraltro anche dalla Corte costituzionale.

La disciplina delle entrate della Regione è contenuta nell’art. 8 della legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 3 (Statuto speciale per la Sardegna)⁷, il testo del quale è stato sostituito prima

⁴ Cfr. Corte cost., sentenze n. 13 del 2017, n. 287, n. 251 e n. 244 del 2016.

⁵ Corte cost., sentenza n. 79 del 2018, *cons. in dir.* punto 5.1.

⁶ Corte cost., sentenza n. 6 del 2019, *cons. in dir.*, punto 3: «...nei giudizi in via principale le Regioni sono legittimate a denunciare la violazione dei parametri riguardanti il riparto di competenze tra esse e lo Stato e possono evocarne altri soltanto ove la loro violazione comporti una compromissione delle attribuzioni costituzionalmente garantite (*ex multis*, sentenze n. 13 del 2017 e n. 29 del 2016). Nella specie le censure proposte sono adeguatamente motivate per dimostrare la ridondanza dei profili di irragionevolezza e sproporzione sull’autonomia organizzativa e di spesa della Regione autonoma Sardegna».

⁷ L’art. 8 dello Statuto sardo così dispone:

«Le entrate della regione sono costituite:

- a) dai sette decimi del gettito delle imposte sul reddito delle persone fisiche e sul reddito delle persone giuridiche riscosse nel territorio della regione;
- b) dai nove decimi del gettito delle imposte sul bollo, di registro, ipotecarie, sul consumo dell’energia elettrica e delle tasse sulle concessioni governative percepite nel territorio della regione;
- c) dai cinque decimi delle imposte sulle successioni e donazioni riscosse nel territorio della regione;
- d) dai nove decimi dell’imposta di fabbricazione su tutti i prodotti che ne siano gravati, percepita nel territorio della regione;
- e) dai nove decimi della quota fiscale dell’imposta erariale di consumo relativa ai prodotti dei monopoli dei tabacchi consumati nella regione;

dall'art. 1, della legge 13 aprile 1983, n. 122, e successivamente dall'art. 1, comma 834, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007). L'ultima modifica ha determinato un nuovo regime di compartecipazione al gettito erariale a decorrere dal 1° gennaio 2010 (comma 838, l. 296/2006), a fronte dell'integrale finanziamento da parte della Regione sarda del fabbisogno complessivo del servizio sanitario sul territorio regionale, senza più alcun apporto a carico del bilancio dello Stato (comma 836), e del trasferimento delle funzioni relative al trasporto pubblico locale e di quelle relative alla continuità territoriale (comma 837). Nonostante l'entrata in vigore dell'art. 8 dello Statuto, immediatamente sono sorte difficoltà nella determinazione del *quantum* di risorse spettanti alla Regione a titolo di compartecipazione⁸, nonché del *quomodo* e del *quando* del trasferimento. Per i tributi compartecipati, infatti, lo Stato prelevava la quota spettante in base alle disposizioni dello Statuto e la iscriveva nei fondi nel proprio bilancio; successivamente, trasferiva alla Regione le risorse corrispondenti. Tuttavia, l'assenza di norme attuative che disciplinassero compiutamente il transito dei fondi dal bilancio dello Stato favorì ampiamente la discrezionalità di quest'ultimo riguardo ai tempi e alle modalità del trasferimento⁹ e ciò diede nuovo vigore alla cosiddetta “vertenza entrate” tra la Regione Sardegna e lo Stato¹⁰.

Si formò, dunque, un vasto e prolungato contenzioso intorno al nuovo art. 8 dello Statuto sotto plurimi aspetti, come ricordato dalla Corte costituzionale nella sentenza in commento¹¹, quali: a) la mancata esecuzione del riformato art. 8, attraverso la stipula di un accordo relativo alla capacità di spesa regionale nel contesto del Patto di stabilità interno¹²; b) la possibilità per la Regione di procedere autonomamente all'accertamento delle proprie competenze fiscali e, in particolare, di

-
- f) dai nove decimi del gettito dell'imposta sul valore aggiunto generata sul territorio regionale da determinare sulla base dei consumi regionali delle famiglie rilevati annualmente dall'ISTAT;
 - g) dai canoni per le concessioni idroelettriche;
 - h) da imposte e tasse sul turismo e da altri tributi propri che la regione ha facoltà di istituire con legge in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato;
 - i) dai redditi derivanti dal proprio patrimonio e dal proprio demanio;
 - l) da contributi straordinari dello Stato per particolari piani di opere pubbliche e di trasformazione fondiaria;
 - m) dai sette decimi di tutte le entrate erariali, dirette o indirette, comunque denominate, ad eccezione di quelle di spettanza di altri enti pubblici.

Nelle entrate spettanti alla regione sono comprese anche quelle che, sebbene relative a fattispecie tributarie maturate nell'ambito regionale, affluiscono, in attuazione di disposizioni legislative o per esigenze amministrative, ad uffici finanziari situati fuori del territorio della Regione».

⁸ Corte dei conti – Sez. riunite per la Regione Sardegna, *Giudizio sul rendiconto generale della Regione Sardegna 2016*, udienza del 19 aprile 2018, 26.

⁹ La necessità avanzata dal Governo di adottare norme di attuazione (cui spetterebbe l'indicazione precisa dei criteri di quantificazione di ciò che è dovuto) ai fini della corresponsione delle risorse di cui all'art. 8 dello Statuto speciale sardo è stata fortemente criticata in dottrina. Ad esempio, osservano O. Chessa, S. Pajno, *Specialità e asimmetrie: la Regione Sardegna*, in *Astrid Rassegna* 2012, n. 150, 14, che «... la tardiva riscrittura delle norme di attuazione non può limitare né condizionare il diritto della Regione ad accertare e incassare le entrate di sua spettanza, né tantomeno può offrire all'amministrazione finanziaria statale un pretesto per rallentare la devoluzione nelle casse regionali delle quote tributarie previste dal nuovo regime finanziario regionale: diversamente s'interpreterebbe erroneamente l'articolo 8 dello Statuto alla stregua di una disposizione programmatica, mentre si tratta invero di una norma direttamente precettiva e come tale immediatamente applicabile. Difatti, pur in assenza di specifiche norme di attuazione esplicative è possibile quantificare l'ammontare delle quote di spettanza regionale, mediante l'applicazione di meccanismi, criteri e principi desumibili dall'ordinamento vigente. Eventualmente, una volta definite le nuove norme di attuazione, si provvederà a predisporre i conguagli che dovessero rendersi necessari».

¹⁰ Si tratta, in verità, di una situazione conflittuale che origina negli anni '80 del secolo scorso, quando alcuni studi socio-economici certificarono il mancato versamento da parte dello Stato della totalità delle quote di partecipazione sulle entrate tributarie previste dallo Statuto sardo. C. Pala, *La Sardegna. Dalla “vertenza entrate” al federalismo fiscale?*, in *Ist. Federalismo*, n. 1/2012, 219, nota 11.

¹¹ Corte cost., sent. n. 6 del 2019, *cons. in dir.*, punto 2.

¹² Corte cost., sent. n. 118 del 2012.

quelle derivanti dal riformato art. 8¹³; c) la mancata liquidazione alla Regione delle maggiori somme derivanti dal rinnovato regime di compartecipazione, se non previa adozione di norme d'attuazione statutaria¹⁴; d) l'inclusione di alcune specifiche tipologie di entrata nella clausola residuale di cui alla riformata lettera m) dell'art. 8 dello statuto; e) l'imposizione, da parte del legislatore statale, di contributi di finanza pubblica in capo alla Regione autonoma Sardegna, in via unilaterale e nelle more dell'effettiva entrata a regime del nuovo sistema di compartecipazione.

La situazione è stata parzialmente risolta con l'adozione del decreto legislativo 9 giugno 2016 n. 114, il quale ha recepito il testo licenziato dalla Commissione paritetica Stato-Regione, istituita ai sensi dell'art. 56 dello Statuto. Il d.lgs. ha determinato definitivamente (art. 1) l'attribuzione delle quote di gettito delle entrate erariali spettanti alla Regione in attuazione delle riformate norme statutarie, decorrenti dal 1° gennaio 2010 (art. 18) e ha rimesso a decreti del MEF, adottati d'intesa con la Regione, l'individuazione dei tempi, modi e procedure per il riversamento

¹³ La vicenda è stata trattata dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 99 del 2012. In quel caso, il Governo aveva impugnato, tra gli altri, l'art. 3, comma 1, della legge regionale n. 12 del 2011, il quale, ai sensi dell'art. 8 dello Statuto sardo, prevede che: «in assenza dell'adeguamento delle relative norme di attuazione (...), gli accertamenti delle compartecipazioni regionali ai tributi erariali sono effettuati anche sulla base degli indicatori disponibili, relativi ai gettiti tributari». Secondo il ricorrente, la norma avrebbe configurato un'attuazione unilaterale dello Statuto in materia tributaria, compiuta senza il rispetto delle modalità di cui all'art. 56 del medesimo Statuto, il quale prevede l'intervento di una commissione paritetica. La Regione sarda, al contrario, ha sostenuto l'inammissibilità della doglianza, in quanto non sarebbe stata dimostrata la necessità di attuare il nuovo articolo 8 mediante la procedura stabilita all'art. 56. Sul punto, la Corte si è espressa per l'accoglimento dell'eccezione di inammissibilità, a causa dell'inadeguatezza e della genericità dei motivi di ricorso. In particolare, secondo i Giudici (*cons. in dir.*, punto 2.2), «Il ricorrente, infatti, pur evocando gli articoli 4, 5 e 56 dello Statuto, omette di argomentare le ragioni per le quali alla Regione non dovrebbe spettare il potere di quantificare l'ammontare delle compartecipazioni ai tributi erariali, al fine di redigere il bilancio di previsione. Né si fa menzione dell'articolo 7 dello Statuto che, secondo la difesa regionale, garantisce l'autonomia finanziaria e contabile, nell'esercizio della quale, sempre secondo la difesa, a seguito dell'entrata in vigore del nuovo art. 8 dello Statuto, è stata emanata la norma impugnata, per consentire che fosse predisposto il bilancio regionale. Neppure il ricorrente spiega quali norme di attuazione si renderebbero necessarie per dare applicazione al nuovo art. 8 dello Statuto, che determina la quota di tributi da trasferire alla Regione in riferimento a ciascuna compartecipazione. Del resto, tra le sentenze evocate dalla parte ricorrente (sentenze n. 213 del 1998, n. 160 del 1985, n. 180 del 1980 e n. 151 del 1972) sono inclusi casi che trattano di situazioni non assimilabili a quella qui in esame, in cui la legislazione statale, e non quella regionale, interveniva unilateralmente in ambiti riservati alle norme di attuazione. Manca, dunque, da parte del ricorrente una sufficiente motivazione a sostegno dell'asserita necessità che il nuovo art. 8 dello statuto richieda di essere attuato con la procedura di cui all'art. 56».

¹⁴ Si tratta di una questione affrontata dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 95 del 2013, relativa al conflitto di attribuzione promosso dalla Regione Sardegna nei confronti del Presidente del Consiglio dei ministri, affinché fosse dichiarato che non spettava allo Stato, e per esso alla Ragioneria Generale dello Stato, «adottare la Nota del Ministero dell'economia e delle Finanze prot. n. 0049695 del 18 giugno 2012 con la quale lo Stato ha versato alla Regione il solo gettito relativo all'IVA percetta per l'anno 2011 e non tutte le somme dovute, restando invece inerte in ordine alle reiterate richieste, avanzate dalla Regione Sardegna di versamento delle ulteriori quote di compartecipazione ai tributi erariali e mantenendo il silenzio sulla diffida ad adempiere notificata dalla Regione Sardegna in data 31 maggio 2012». La Corte, in particolare, ha riconosciuto (*cons. in dir.*, punto 2.2) che «Negli anni seguenti alla novella legislativa del 2006, le nuove previsioni hanno ricevuto puntuale attuazione sul versante delle spese, con la conseguenza che, a decorrere dalla scadenza del periodo transitorio (2009), gli oneri relativi alla sanità, al trasporto pubblico locale e alla continuità territoriale sono venuti a gravare sul bilancio della Regione Sardegna. Sul fronte delle entrate, invece, lo Stato non ha trasferito alla Regione le risorse corrispondenti alle maggiori compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, così come previsto dall'art. 8 dello Statuto, sostenendo che, per individuare esattamente l'ammontare dovuto, sarebbero occorse ulteriori norme attuative». Ciononostante, la Corte ha dichiarato il conflitto inammissibile per inidoneità dell'atto impugnato a ledere le attribuzioni costituzionali della Regione, considerato che la Nota del MEF aveva trasferito, seppure in misura parziale, una quota delle somme effettivamente spettanti alla Regione, né poteva trarsi da questa alcun elemento che provasse la volontà dello Stato di negare alla Regione le entrate dovute (*cons. in dir.*, punto 3.3). Nella stessa pronuncia, tuttavia, la Corte ha stigmatizzato il comportamento dello Stato (*cons. in dir.*, punto 3.4): «Indubbiamente l'inerzia statale troppo a lungo ha fatto permanere uno stato di incertezza che determina conseguenze negative sulle finanze regionali, alle quali occorre tempestivamente porre rimedio, trasferendo, senza ulteriore indugio, le risorse determinate a norma dello Statuto».

diretto nelle casse regionali del gettito in questione (art. 2)¹⁵. Il testo normativo è stato preceduto da tre importanti accordi conclusi tra il MEF e la Regione sarda. Col primo, del 21 luglio 2014, è stato stabilito in particolare (art. 3) che, a decorrere dal 2015, la Regione Sardegna avrebbe conseguito il pareggio di bilancio come definito dall'art. 9 della legge 24 dicembre 2012, n. 243, e non sarebbero state applicate le disposizioni in materia di patto di stabilità interno in contrasto col predetto pareggio; la norma, quindi, è stata trasposta pressoché identica nel comma 10 dell'art. 42, decreto-legge 12 settembre 2014, n. 133 (Misure urgenti per l'apertura dei cantieri, la realizzazione delle opere pubbliche, la digitalizzazione del Paese, la semplificazione burocratica, l'emergenza del dissesto idrogeologico e per la ripresa delle attività produttive), convertito, con modificazioni, nella legge 11 novembre 2014, n. 164. In contropartita, la Regione sarda si è impegnata (art. 5 dell'accordo) a ritirare i ricorsi pendenti contro lo Stato ovvero, in caso di soluzione giudiziaria, a limitare per un triennio gli effetti positivi di eventuali sentenze di accoglimento¹⁶. Con gli altri due accordi, rispettivamente del 24 febbraio 2015 e del 3 marzo 2016, è stato previsto a titolo di arretrato per il periodo dal 2010 al 2015 un acconto di 300 milioni di euro e il versamento delle restanti spettanze in 4 rate a decorrere dal 2016¹⁷.

A seguito dell'emanazione del decreto legislativo n. 114/2016, con la legge regionale n. 25 del 28 ottobre 2016, la Regione Sardegna ha istituito la «Agenzia sarda delle entrate» (ASE), ai sensi degli articoli 7, 8, 9 e 10 dello Statuto, al fine di potenziare e razionalizzare il governo delle entrate (art. 1, comma 1). La legge istitutiva, tuttavia, è stata impugnata dal Governo per l'asserita violazione dei limiti imposti dalla Costituzione e dal medesimo Statuto in materia tributaria. Con la sentenza n. 245 del 2017, la Corte costituzionale ha dichiarato la sostanziale legittimità costituzionale dell'Agenzia tranne che per il profilo attinente al comma 5 dell'art. 1, della l.r. n. 25/2016¹⁸ [e dell'art. 9, comma 3, lettera a), della medesima legge regionale, non impugnato col ricorso statale]¹⁹, ai sensi

¹⁵ Corte dei conti – Sezione del controllo per la Regione Autonoma della Sardegna, *Verifica del rendiconto generale della Regione autonoma della Sardegna – Esercizio 2017*, adunanza del 18 febbraio 2019, 77, «La disciplina delle modalità di attribuzione delle quote delle entrate erariali spettanti alla Regione è contenuta in due decreti attuativi del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Il primo in materia di versamento dell'accisa sull'energia elettrica e sul gas naturale, forniti o consumati nella Regione Sardegna (decreto del 23 dicembre 2016) [GU Serie Generale, n. 305 del 31 dicembre 2016] e l'altro in materia di compartecipazione al gettito delle ritenute e delle imposte sostitutive dei redditi di capitale (decreto dell'11 gennaio 2018) [GU Serie Generale, n. 12 del 16 gennaio 2018]. L'Amministrazione regionale ha comunicato che è in corso di predisposizione da parte degli Uffici ministeriali un decreto attuativo riguardante il riversamento diretto nelle casse regionali del gettito delle entrate erariali spettanti alla Regione, riscosse dall'Agenzia delle entrate, dagli agenti della riscossione e da qualunque altro soggetto cui esse affluiscono».

¹⁶ Si vedano, in proposito, le deliberazioni della Giunta regionale sarda n. 2/1 del 16 gennaio e n. 9/1 del 10 marzo 2015.

¹⁷ Cfr. Corte dei conti – Sez. riunite per la Regione Sardegna, *Parifica del rendiconto generale della Regione autonoma della Sardegna – Esercizio 2016*, udienza del 19 aprile 2018, 39 s., dove si può leggere: «Conclusivamente, per gli anni dal 2010 al 2015, sono quantificati arretrati pari a € 686.978.787 di cui 300 milioni di euro d'acconto erogati nel 2015, 96.744.697 euro erogati nel 2016 e € 290.234.090 da erogare negli anni 2017/2019. Per i redditi da capitale non si è ancora pervenuti all'intesa prevista dall'art. 7 del citato d.lgs. 114/2016».

¹⁸ Il comma 5 così disponeva: «Presso l'ASE affluiscono le entrate spettanti alla Sardegna ai sensi dell'articolo 8 dello Statuto speciale per la Sardegna e delle relative norme di attuazione, anche quali quote delle compartecipazioni al gettito erariale corrisposte mediante riversamento diretto, nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 2 del decreto legislativo 9 giugno 2016, n. 114 (Norme di attuazione dell'articolo 8 dello Statuto speciale della Regione autonoma della Sardegna - legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 3, in materia di entrate erariali regionali), in riferimento al riversamento diretto del gettito delle entrate erariali. La Giunta regionale, con propria deliberazione, assunta su proposta dell'Assessore competente in materia di entrate, individua le modalità e i tempi di riversamento nelle casse regionali e disciplina i relativi flussi informativi».

¹⁹ L'art. 9, comma 3, lettera a), della legge reg. Sardegna n. 25 del 2016, stabiliva che: «[l]'ASE: a) riversa nelle casse regionali le entrate di competenza, con le modalità e i tempi stabiliti con deliberazione della Giunta regionale adottata su proposta dell'Assessore competente in materia di entrate». Poiché per la Corte costituzionale «Si tratta[va], evidentemente, della disciplina dell'esecuzione, da parte dell'ASE, di quanto la Giunta regionale sarebbe [stata]

del quale era stabilito il versamento delle entrate da compartecipazione direttamente presso l’Agenzia. Infatti, dal momento che «... la disciplina legislativa statale in tema di tesoreria unica prevede che le entrate di spettanza regionale provenienti, direttamente o indirettamente, dallo Stato, siano versate presso conti speciali infruttiferi, intestati alle Regioni e gestiti dalla Banca d’Italia», «la previsione dell’afflusso diretto all’ASE delle entrate spettanti alla Regione autonoma Sardegna, ai sensi dell’art. 8 dello Statuto di autonomia, è [...] in frontale contrasto con tale disciplina»²⁰. La disposizione impugnata, pertanto, è stata dichiarata costituzionalmente illegittima per violazione dell’art. 117, terzo comma, Cost., posto che la disciplina legislativa in tema di tesoreria unica appartiene ai principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica e, in secondo luogo, per violazione dell’art. 2 del d.lgs. n. 114/2016. Secondo la Corte, infatti, «La disposizione regionale impugnata (...) prevedendo la diretta affluenza all’ASE (e non alle casse regionali, ossia ai conti infruttiferi presso la tesoreria) delle entrate di spettanza regionale, introduce un passaggio intermedio che contrasta con la previsione del riversamento diretto di tali risorse dallo Stato alle casse regionali disposto dalla norma di attuazione statutaria. In tal modo, quest’ultima, lungi dall’essere rispettata, come testualmente proclamato dalla disposizione censurata, risulta invece disattesa»²¹. Trattando delle restanti questioni di legittimità costituzionale, ritenute tutte inammissibili o infondate, la Corte si è espressa sull’art. 3, comma 1, l.r. Sardegna n. 25/2016²², osservando che «In definitiva, la disposizione impugnata si limita a prevedere una forma di verifica (interna all’amministrazione regionale) circa l’esatta quantificazione dell’ammontare delle compartecipazioni ai tributi erariali spettante alla Regione. Tale attività di controllo sulla corretta esecuzione degli obblighi statali derivanti dal regime di compartecipazione in nessun modo lede le competenze legislative statali in materia di sistema tributario»²³. La Corte ha sottolineato, dunque, l’importanza di «... giovare della precisa (e preventiva) conoscenza delle risorse finanziarie disponibili, allo scopo di redigere puntualmente il bilancio regionale»²⁴, rammentando quanto da essa affermato nella sentenza n. 188 del 2016: «è utile ricordare come il sistema tributario regionale sia caratterizzato, quasi per intero, dall’eteronomia della struttura dei tributi (propri, derivati, addizionali, compartecipazioni al gettito di quelli erariali) e dalla centralizzazione dei meccanismi di riscossione e riparto tra gli enti territoriali, soluzioni giustificate dall’interrelazione con più parametri costituzionali di primaria importanza, tra i quali spiccano il coordinamento della finanza pubblica ed il rispetto dei vincoli comunitari ex art. 117, primo comma, Cost., e come tale “supremazia normativa” sia giustificata sul piano funzionale da inderogabili istanze unitarie che permeano la Costituzione. Tuttavia, aggiungere a questa fondamentale prerogativa del legislatore statale anche l’esonero per lo Stato dall’obbligo di rendere ostensibili e confrontabili i dati necessari per una corretta attuazione del precetto costituzionale, inerente alla salvaguardia delle risorse spettanti all’autonomia speciale, costituisce un’ingiustificata compressione dell’autonomia

autorizzata a deliberare in forza dell’art. 1, comma 5, della legge reg. Sardegna n. 25 del 2016», ha esteso a questa norma la dichiarazione d’incostituzionalità, «... alla luce del rapporto di stretta ed esclusiva dipendenza funzionale che lega le due proposizioni normative» (*cons. in dir.*, punto 7).

²⁰ Corte cost., sentenza n. 245 del 2017, *cons. in dir.*, punto 6.

²¹ *Ibidem.*

²² La norma in parola dispone che «La Regione, nel rispetto della normativa statale e regionale, promuove tutte le azioni necessarie per riconoscere in capo alla Regione, e per il successivo esercizio da parte dell’ASE, la piena titolarità nella materia dell’accertamento e della riscossione dei tributi derivati e compartecipati al gettito dei tributi erariali prodotti o comunque generati nel territorio regionale di cui all’articolo 8 dello Statuto speciale per la Sardegna, anche attraverso la richiesta di trasferimento o la delega di funzioni statali riferite alle agenzie fiscali dello Stato».

²³ Corte cost., sent. n. 245 del 2017, *cons. in dir.*, punto 3.

²⁴ *Ivi*, *cons. in dir.*, punto 8.2. La Corte riconosce che tale impossibilità è stata alla base della “vertenza entrate”. Cfr. A. Carosi, *Il principio di trasparenza nei conti pubblici*, in *Rivista AIC*, 3/2018, 25.

stessa»²⁵. Nonostante l'esito del contenzioso costituzionale, l'Agenzia è tuttora operante in regime transitorio, essendo in corso le procedure di reclutamento del personale²⁶.

3. La vertenza sugli accantonamenti

Parallelamente alla cosiddetta “vertenza entrate”, tra lo Stato e la Regione Sardegna è sorta l'ulteriore controversia in tema di accantonamenti. È noto, infatti, che l'acquisizione da parte della Regione delle proprie spettanze sia controbilanciata dal contestuale obbligo di contribuire al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica. Tale obbligo trova il proprio fondamento nel primo comma del novellato art. 119 della Costituzione, in base al quale gli enti territoriali «... concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea», e nell'art. 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42, di attuazione della norma costituzionale²⁷. L'art. 27, in particolare, dispone il concorso delle Regioni a statuto speciale al «...conseguimento degli obiettivi di perequazione e di solidarietà, (...) nonché al patto di stabilità interno e all'assolvimento degli obblighi posti dall'ordinamento comunitario, secondo criteri e modalità stabiliti da norme di attuazione dei rispettivi statuti, da definire con le procedure previste dagli statuti medesimi (...)». Queste norme, tuttavia, non sono state emanate e «... si sono sovrapposti vari interventi legislativi a carattere emergenziale, con cadenza annuale, finalizzati all'equilibrio dei conti pubblici e al coordinamento statale, che hanno avuto l'effetto di ridurre i trasferimenti statali che la legge n. 42/2009 aveva previsto di trasformare in risorse autonome degli enti territoriali (c.d. fiscalizzazione dei trasferimenti erariali)»²⁸. In tale scenario, il contributo richiesto alle autonomie speciali è stato ottenuto mediante accantonamenti disposti dallo Stato a valere sulle quote di compartecipazione di tributi erariali, ovvero mediante l'assunzione da parte della Regione degli oneri relativi alle funzioni trasferite dallo Stato o, ancora, tramite il patto di stabilità interno e, dal 2016, col pareggio di bilancio²⁹. Il comma 3 dell'art. 28, decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, ha disposto, quindi, che le autonomie speciali assicurassero dal 2012 il loro concorso alla finanza pubblica mediante accantonamenti a valere sulle quote di compartecipazione ai tributi erariali, in attesa dell'emanazione delle norme di attuazione di cui al predetto articolo 27, l. n. 42/2009. Il medesimo obbligo è stato ulteriormente puntualizzato dal comma 3 dell'art. 16, decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, il quale, in assenza delle norme di attuazione di cui all'art. 27, l. n. 42/2009, ha stabilito che il concorso delle autonomie speciali fosse accantonato annualmente «... sulla base di apposito accordo sancito tra le medesime autonomie speciali in sede di Conferenza permanente (...) e recepito con

²⁵ Corte cost., sentenza n. 188 del 2016, *cons. in dir.* punto 4.4.

²⁶ Corte dei conti, Sezione del controllo per la Regione Autonoma della Sardegna, *Verifica del rendiconto generale della Regione autonoma della Sardegna – Esercizio 2017*, cit., 80. La Corte dei conti precisa, inoltre, che «È stato approvato lo statuto (delibera di Giunta regionale n. 18/17 del 12 aprile 2018); sono stati nominati il Direttore generale e il Revisore dei conti (delibere di Giunta regionale n. 8/30 del 20 febbraio e n. 14/27 del 20 marzo 2018); è stato approvato il primo bilancio di previsione per il periodo 2018-2020 con determinazione del Direttore generale n. 4 del 12 giugno 2018, per il quale è stato concesso il nulla osta all'esecutività con la deliberazione della Giunta regionale n. 31/18 del 19 giugno 2018».

²⁷ Si tratta della legge delega al Governo in materia di federalismo fiscale.

²⁸ Corte dei conti, *ult. cit.*, 81.

²⁹ Sebbene da più fronti si sia parlato di “abolizione”, in realtà con l'ultima riforma del Patto di Stabilità Interno, introdotta dalla legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016), gli originari e complessi meccanismi del Patto sono stati sostituiti da altri, più semplici e meno esigenti. I commi da 707 a 713 e da 719 a 734 della legge di stabilità, infatti, hanno abrogato le norme relative alla disciplina del PSI e introdotto la nuova disciplina del “pareggio” per Regioni ed enti locali, inteso (c. 710) come «saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali».

decreto del Ministero dell'economia e delle finanze entro il 31 gennaio di ciascun anno. In caso di mancato accordo in sede di Conferenza permanente (...) l'accantonamento è effettuato, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da emanare entro il 15 febbraio di ciascun anno, in proporzione alle spese sostenute per consumi intermedi desunte, per l'anno 2011, dal SIOPE». La norma è stata impugnata dalla Sardegna e dalle altre autonomie speciali davanti alla Corte costituzionale, la quale si è pronunciata con la sentenza n. 77 del 2015 e ha enucleato alcuni importanti principi. Il primo riguarda proprio l'art. 27, comma 1, l. n. 42/2009, richiamato dalla norma. Come ricordato in precedenza, la norma prevede che le autonomie speciali concorrano al patto di stabilità interno «secondo criteri e modalità stabiliti da norme di attuazione dei rispettivi statuti», nel presupposto che tali fonti non abbiano ancora provveduto a disciplinare la materia e non abbiano ancora recepito né declinato il principio pattizio nelle forme necessarie a renderlo opponibile al legislatore ordinario. Pertanto, in mancanza di un limite posto da una fonte di rango superiore, l'emergenza finanziaria può giustificare l'imposizione di obblighi finanziari a carico delle autonomie speciali anche con legge ordinaria e senza un preventivo accordo³⁰. La sentenza della Corte costituzionale n. 77 del 2015 ha precisato, ancora, le differenze tra “riserva” e “accantonamento”³¹. Con la prima, lo Stato sottrae definitivamente all'ente territoriale una quota di compartecipazione al tributo erariale che gli sarebbe spettata e se ne appropria a tutti gli effetti, al fine di soddisfare proprie finalità. Con l'accantonamento, invece, le poste attive che spettano alla Regione permangono nella sua titolarità, sebbene siano sottratte a un'immediata disponibilità per obbligare l'ente territoriale a ridurre di un importo corrispondente il livello delle spese. Tuttavia, precisa la Corte, si tratta di una situazione che non può protrarsi senza limite, perché altrimenti l'accantonamento si tramuterebbe di fatto in appropriazione. Ma, continua la Corte, «nell'attuale contesto emergenziale, ove è particolarmente forte l'esigenza di obbligare le Regioni a contenere la spesa, una simile tecnica non viola i parametri dedotti dalle ricorrenti, giacché si risolve nell'omessa erogazione, in via transitoria, di somme che queste ultime non avrebbero potuto comunque impiegare per incrementare il livello della spesa»³². Infine, la sentenza n. 77 del 2015 ha precisato che il contributo (e l'accantonamento) imposto dall'art. 16, comma 3, impugnato sarebbe cessato nel 2017, per effetto dell'art. 1, comma 454, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (legge di stabilità 2013)³³.

Con la medesima finalità di contribuire al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica, l'art. 1, comma 680 della legge di stabilità 2015 (l. 28 dicembre 2015, n. 208) ha previsto ulteriori accantonamenti sulle quote regionali di compartecipazione ai tributi. Anche in questo caso, la norma è stata contestata da diverse Regioni, compresa la Sardegna, che hanno promosso giudizio di legittimità costituzionale. Sebbene la questione sia stata dichiarata infondata, con la sentenza n. 154 del 2017 la Corte costituzionale ha espresso alcuni principi di rilievo. È stato ribadito, anzitutto, che i principi fondamentali fissati dallo Stato nell'esercizio della competenza di coordinamento della finanza pubblica si applicano anche alle autonomie speciali in quanto finalizzati a prevenire disavanzi di bilancio, preservare l'equilibrio economico-finanziario del complesso delle amministrazioni pubbliche e garantire l'unità economica della Repubblica, come richiesto dai principi costituzionali e dai vincoli europei. In secondo luogo, la Corte ha rammentato che i rapporti finanziari tra lo Stato e le autonomie speciali sono regolati dal principio dell'accordo, inteso, tuttavia, come vincolo di

³⁰ Corte cost., sent. n. 77 del 2015, *cons. in dir.*, punto 8.

³¹ *Ivi*, *cons. in dir.*, punto 10.

³² *Ibidem*.

³³ *Ibidem*.

metodo (e non già di risultato) e declinato nella forma della leale collaborazione. Tale meccanismo può essere derogato dal legislatore ordinario fino a che gli Statuti o le norme di attuazione lo consentono. Ancora, lo Stato può imporre contributi al risanamento della finanza pubblica a carico delle Regioni a statuto speciale, quantificando l'importo complessivo del concorso, e rimettendo alla stipula di accordi bilaterali con ciascuna autonomia non solo la definizione dell'importo gravante su ciascuna di esse ma, eventualmente, la stessa riallocazione delle risorse disponibili, anche a esercizio inoltrato³⁴. Dunque, secondo la Corte, il concetto di "autonomia speciale" non significa «potestà di deviare rispetto al comune percorso definito dalla Costituzione, sulla base della condivisione di valori e principi insensibili alla dimensione territoriale, tra i quali spicca l'adempimento da parte di tutti dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale»³⁵. Da qui, la necessità che gli enti territoriali speciali, in virtù del principio di leale collaborazione, attuino un «confronto autentico, orientato al superiore interesse pubblico di conciliare l'autonomia finanziaria delle Regioni con l'inderogabile vincolo di concorso di ciascun soggetto ad autonomia speciale alla manovra di stabilità, sicché su ciascuna delle parti coinvolte ricade un preciso dovere di collaborazione e di discussione, articolato nelle necessarie fasi dialogiche. Non mancano alle Regioni e alle Province autonome gli strumenti per reagire a eventuali comportamenti, anche omissivi, dello Stato che non appaiano conformi al principio di leale collaborazione, cosicché nessuna delle parti possa abbandonarsi ad atteggiamenti arbitrari di inerzia o dilazione pretestuosa»³⁶. Quanto al più volte citato accordo concluso tra lo Stato e la Regione Sardegna il 21 luglio 2014, la Corte costituzionale ha avuto modo di precisare che questo costituisce espressione del cosiddetto "coordinamento dinamico della finanza pubblica". Da tale natura "dinamica" deriva l'impossibilità di riconoscere, in generale, un affidamento tutelabile in ordine all'immutabilità delle relazioni finanziarie tra Stato e Regioni. Chiariscono i giudici che «non è (...) coerente con il carattere dinamico del coordinamento finanziario impedire alla legislazione statale di introdurre – fermo il metodo pattizio per le autonomie speciali – nuovi contributi alla finanza pubblica, ove non espressamente esclusi dagli accordi stipulati. La volontà manifestata in sede negoziale non comporta una rinuncia, da parte dello Stato, al successivo esercizio della propria potestà di coordinamento finanziario»³⁷. In generale, dunque, se da una parte l'accordo non può incidere sull'*an* del contributo finanziario (a meno che non sia il medesimo accordo a stabilire un limite alla possibilità di imporre ulteriori contributi), facoltà che rientra nei poteri di coordinamento propri dello Stato, d'altra parte esso svolge un ruolo essenziale in relazione alla definizione del *quantum* e del *quomodo* del contributo gravante sull'autonomia speciale.

Considerato il contenuto precettivo strettamente collegato al contributo di finanza pubblica imposto dall'art. 1, comma 680, della legge n. 208 del 2015, la Regione Sardegna ha impugnato davanti alla Corte costituzionale anche alcune disposizioni della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019)³⁸, avanzando censure del tutto analoghe a quelle già mosse nei confronti dell'art. 1, comma 680, della citata l. 208/2016. La Corte si è pronunciata con la sentenza n. 103 del 2018, dichiarando l'infondatezza delle questioni proposte sostanzialmente sulla base dei medesimi ragionamenti già sviluppati nella sentenza n. 154/2017, tranne che per alcune ulteriori precisazioni in

³⁴ Corte cost., sent. n. 154 del 2017, *cons. in dir.*, punto 4.4.1.

³⁵ Corte cost. sent. n. 219 del 16 luglio 2013, *cons. in dir.*, punto 14.4.

³⁶ Corte cost., sent. n. 82 del 25 marzo 2015, *cons. in dir.* punto 7.5, che richiama la sentenza della Corte n. 19 del 2015.

³⁷ Corte cost., sent. n. 154 del 2017, *cons. in dir.*, punto 4.4.2.1.

³⁸ Si tratta, in particolare, dell'art. 1, commi 392, 394 e 528.

tema di “leale collaborazione” e comportamento delle parti³⁹, nonché in ordine al rispetto del principio di transitorietà⁴⁰.

Per completezza, si segnala infine che, per l’anno finanziario 2019, l’art. 1, comma 875, della legge n. 145 del 30 dicembre 2018⁴¹ (Bilancio di previsione dello Stato per il 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021) ha previsto che, entro il 15 marzo, siano ridefiniti i rapporti finanziari fra lo Stato e la Regione Sardegna mediante la conclusione di un accordo bilaterale, che tenga conto anche delle sentenze della Corte costituzionale n. 77 del 2015, n. 154 del 2017 e n. 103 del 2018. In caso di mancata conclusione dell’accordo entro il termine previsto, il contributo complessivo alla finanza pubblica per il triennio 2019-2021 sarà determinato in via provvisoria secondo gli importi indicati nella tabella 8 allegata alla legge, salva diversa intesa entro l’esercizio finanziario di riferimento. Gli importi della tabella 8, tuttavia, possono essere modificati tramite accordo entro il 30 aprile di ciascun anno, da comunicare al MEF entro il 31 maggio del medesimo anno. L’importo del concorso è versato al bilancio dello Stato entro il 30 giugno di ciascun anno. In mancanza di tale versamento, il Ministero dell’economia e delle finanze è autorizzato a recuperare gli importi a valere sulle quote di compartecipazione ai tributi erariali.

4 Il rapporto tra risorse e funzioni: l’obbligo di attuare le sentenze costituzionali e il c.d. principio dell’equilibrio dinamico di bilancio

Ricostruito il quadro normativo e giurisprudenziale sul quale poggia la decisione in commento, è agevole comprendere il ragionamento che ha portato la Corte a dichiarare l’incostituzionalità della disposizione impugnata. Secondo i giudici della Consulta, anzitutto la norma risulta lesiva delle competenze regionali in quanto la somma stanziata è incongrua rispetto al fisiologico finanziamento delle funzioni regionali. E tale incongruenza deriva proprio da quell’assetto “giuridicamente incerto” tratteggiato in precedenza: la pendenza della “vertenza entrate”, la mancata ridefinizione delle relazioni tra Stato e Regioni secondo i criteri di cui all’art. 27, l. n. 42/2009, la permanenza di accantonamenti e contributi automaticamente riproposti senza un’adeguata istruttoria e la mancata attuazione della sentenza n. 77 del 2015, della medesima Corte. Elementi che, al contrario, «... dovevano essere adeguatamente ponderati nel complesso dell’economia del bilancio regionale⁴², per verificare se il coacervo delle molteplici statuizioni legislative consentisse, di anno

³⁹ Corte cost., sent. n. 103 del 2018, *cons. in dir.*, punto 6.2.4. Richiamando la sentenza n. 19 del 2015, la Corte ha ribadito che il principio dell’accordo impone un dovere di discussione ricadente su entrambe le parti affinché si realizzi, in tempi ragionevolmente brevi, un serio tentativo di superare le divergenze attraverso le necessarie fasi dialogiche, quanto meno articolate nello schema proposta-risposta, replica-controreplica. Ciò, da entrambe le parti, senza dar luogo ad atteggiamenti dilatori, pretestuosi, ambigui, incongrui o insufficientemente motivati, di modo che il confronto possa avvenire su basi di correttezza e di apertura all’altrui posizione. Ad ogni modo, ove non si addivenga ad un accordo, «una determinazione normativa unilaterale provvisoria dello Stato risulta adempimento indefettibile per assicurare alla manovra di stabilità la sua naturale scadenza».

⁴⁰ *Ivi*, *cons. in dir.*, punto 6.2.5. Recuperando quanto già affermato con la sentenza n. 141 del 2016, la Corte ha rammentato che «il costante ricorso alla tecnica normativa dell’estensione dell’ambito temporale di precedenti manovre, mediante aggiunta di un’ulteriore annualità a quelle originariamente previste, finisce per porsi in contrasto con il canone della transitorietà, se indefinitamente ripetuto».

⁴¹ Comma modificato dall’articolo 11-*bis*, comma 10, lettera c), del decreto-legge 14 dicembre 2018, n. 135, convertito con modificazioni, dalla legge 11 febbraio 2019, n. 12.

⁴² Ciò, del resto, costituisce applicazione del principio inderogabile dell’equilibrio in sede preventiva del bilancio di competenza, in base al quale non possono rimanere indipendenti e non coordinati, nel loro ambito, i profili della spesa e quelli dell’entrata. Cfr. Corte cost., sent. n. 118 del 2012, *cons. in dir.*, punto 2.

in anno, un adeguato finanziamento delle funzioni assegnate»⁴³, in ragione della necessaria proporzione tra risorse e funzioni⁴⁴. E invece, quanto alla “vertenza entrate”, la Corte ha ravvisato che nel negoziato tra le parti non sono mai state dedotte le componenti dell’entrata e della spesa necessarie per quantificare in modo ragionevole e proporzionato la dimensione del bilancio regionale necessaria per il corretto esercizio delle competenze regionali⁴⁵; in relazione alla ridefinizione delle relazioni finanziarie tra lo Stato e la Regione Sardegna secondo i canoni fissati dall’art. 27 della legge n. 42 del 2009, «il problema dell’insularità non è mai stato preso in considerazione ai fini di ponderare complessivamente le componenti di entrata e di spesa dell’autonomia territoriale ricorrente, nonostante l’art. 27 detti criteri sufficientemente chiari per risolvere questioni a tutt’oggi ancora non definite»⁴⁶; infine, in merito alla restituzione degli accantonamenti in conformità alle statuizioni della sentenza n. 77 del 2015, il giudizio della Corte è netto: «è biasimevole che detta sentenza non sia stata a oggi attuata»⁴⁷. Sotto quest’ultimo profilo, in particolare, i Giudici costituzionali hanno respinto decisamente le argomentazioni del Governo circa l’ “effetto dirompente” che sarebbe derivato dall’attuazione della sentenza n. 77 del 2015, in virtù non solo dell’ampio arco temporale trascorso dalla data della pronuncia, ma soprattutto del principio dell’equilibrio di bilancio cosiddetto “tendenziale” ovvero “dinamico”, il quale merita un approfondimento.

Come ricorda la Corte, il concetto di “equilibrio” declinato al primo comma dell’art. 97 della Costituzione⁴⁸ si articola in due precetti distinti: l’equilibrio individuale, di cui al primo periodo della norma, che riguarda ogni singolo ente che compone la cosiddetta finanza pubblica allargata; e l’equilibrio complessivo, menzionato nel secondo periodo, riferito proprio alla finanza pubblica allargata e finalizzato ad assicurare la sostenibilità del debito nazionale. Ovviamente, i due concetti sono in stretta relazione tra loro, posto che l’equilibrio complessivo deve essere “congruente e coordinato” con l’equilibrio della singola componente aggregata⁴⁹. Tradotto in pratica ciò significa che, a meno di compromettere l’autonomia del singolo ente, «il superiore interesse alla realizzazione dell’equilibrio della finanza pubblica allargata trova il suo limite nella correlata esigenza di sana gestione finanziaria dell’ente che vi è soggetto e – con riguardo alle autonomie territoriali, categoria di appartenenza della ricorrente – nell’esigenza di garantire adeguatamente il finanziamento delle funzioni assegnate»⁵⁰. Fissati i limiti, rimane il dovere di perseguire quella «... indefessa prospettiva di adeguamento della “bilancia finanziaria” verso un punto di armonica simmetria tra entrate e spese»⁵¹. Un risultato che è possibile raggiungere ricorrendo al principio dell’equilibrio tendenziale o dinamico, formulato dalla Corte per adeguare il proprio sindacato alle rapide trasformazioni dell’economia globalizzata. Del resto, come sottolineato dagli stessi Giudici costituzionali, il «diritto del bilancio» regola una materia dinamica, in continuo divenire⁵².

⁴³ Corte cost., sent. n. 6 del 2019, *cons. in dir.*, punto 4.1.1.

⁴⁴ Infatti, precisa la Corte (sent. n. 6 del 2019, *cons. in dir.*, punto 4.1.1.): «Se (...) possono essere adottate, senza violare la Costituzione, riduzioni delle risorse spettanti alle Regioni, il limite intrinseco di tale processo riduttivo è l’impossibilità di svolgere correttamente le funzioni (...)».

⁴⁵ *Ibidem.*

⁴⁶ *Ivi*, *cons. in dir.*, punto 4.1.2.

⁴⁷ *Ivi*, *cons. in dir.*, punto 4.1.3.

⁴⁸ Il primo comma dell’art. 97 della Costituzione stabilisce che: «Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l’ordinamento dell’Unione europea, assicurano l’equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico».

⁴⁹ Corte cost., sent. n. 6 del 2019, *cons. in dir.*, punto 4.1.3.1.

⁵⁰ *Ibidem.*

⁵¹ *Ibidem.*

⁵² *Ibidem.*

Appurata la necessità di perseguire quella “armonica simmetria” di cui sopra, sorge l’obbligo correlato di agire in sede legislativa ovvero amministrativa, secondo i canoni del nostro ordinamento e in tempi rapidi. La Corte, infatti, ha statuito che «... le diacroniche rimodulazioni derivanti dalle pronunzie di questa Corte non possono essere rinviate *ad libitum*, ma devono essere adottate tempestivamente e comunque entro la prima manovra di finanza pubblica utile, perché altrimenti gli interessi costituzionalmente tutelati rimarrebbero nella sostanza privi di garanzia»⁵³. L’obbligo d’azione, inoltre, non può essere eluso opponendo come motivazione gli “effetti dirompenti” che, in termini di finanza pubblica, deriverebbero dall’attuazione della sentenza. Gli oneri, infatti, possono essere traslati sugli esercizi successivi in virtù dei principi della “continuità degli esercizi finanziari” e soprattutto del cosiddetto “equilibrio dinamico”, «il quale – prendendo atto della peculiare natura delle situazioni finanziarie – stabilisce la debenza da parte del legislatore di procedure di rimedio e di rettifica degli squilibri venutisi a determinare per effetto di una norma, già originariamente viziata, anche in esercizi successivi a quello in cui ne viene dichiarata l’incostituzionalità»⁵⁴. E tale obbligo, precisa la Corte, non contrasta con la discrezionalità del legislatore in tema di politiche finanziarie; questa, infatti, è solo parzialmente circoscritta dalla doverosa conformazione alle statuizioni del giudice costituzionale. Il principio dell’equilibrio dinamico, infatti, opera «... come fonte di doverosi adempimenti “riequilibratori” della legislazione, mediante i quali si combinano e si conciliano il potere discrezionale di allocazione delle risorse pubbliche nei bilanci e il dovere di considerare in detto contesto, anche con modalità dilazionate nel tempo, gli effetti finanziari derivanti da pronunce della Consulta non immediatamente sostenibili»⁵⁵. Pertanto, lungi dall’attuare un’indebita compressione della discrezionalità del legislatore, il principio dell’equilibrio dinamico traccia piuttosto la “priorità di intervento finanziario”, «come giusto temperamento, nella materia finanziaria, tra i precetti dell’art. 81 Cost., la salvaguardia della discrezionalità legislativa e l’effettività dei vincoli costituzionali»⁵⁶.

Infine, secondo i Giudici costituzionali, la norma impugnata è costituzionalmente illegittima anche sotto il profilo dell’irragionevolezza, per “incoerenza rispetto alla finalità perseguita”. Richiamando la possibilità di sindacare la razionalità ‘intrinseca’ della legge, cioè la sua coerenza logica, teleologica e storico-cronologica, la Corte ha giudicato “contraddittorio” il *quantum* della misura stanziata rispetto all’obiettivo espresso nella norma che, si rammenta, consistono nella definizione dei complessivi rapporti finanziari fra lo Stato e la Regione Sardegna, anche alla luce delle sentenze della Corte costituzionale n. 77 del 2015 e n. 154 del 2017, e del ritardo nello sviluppo economico dovuto all’insularità.

5 La razionale partecipazione delle Autonomie territoriali agli obiettivi di finanza pubblica e il principio di trasparenza finanziaria

Chiariti i motivi di incostituzionalità della norma impugnata, la Corte si è preoccupata di precisare in dettaglio gli effetti della sentenza in commento, per evitare che nel triennio 2018-2020 l’autonomia finanziaria della Regione Sardegna fosse compressa oltre misura dal necessario concorso

⁵³ *Ibidem*.

⁵⁴ A. Carosi, *La Corte costituzionale tra autonomie territoriali, coordinamento finanziario e garanzia dei diritti*, in *Rivista AIC*, 4/2017, 7, in nota. Sul concetto di equilibrio di bilancio dinamico, Corte cost., sent. n. 155 e n. 10 del 2015; n. 40/2014, n. 266 e n. 250 del 2013, n. 213/2008, n. 384/1991.

⁵⁵ *Ivi*, 13.

⁵⁶ Corte cost., sent. n. 6 del 2019, *cons. in dir.*, punto 4.1.3.1.

agli obiettivi di finanza pubblica. Secondo la Corte, «Tale obiettivo deve essere raggiunto attraverso una diversa modulazione dei flussi finanziari tra lo Stato e la Regione che tenga conto, nella sostanza e non solo nella formale petizione di principio, dell'esigenza attuativa della sentenza n. 77 del 2015, del ritardo dello sviluppo economico dovuto all'insularità e dell'evoluzione – previsti già dall'art. 27 della legge n. 42 del 2009 – dei «complessivi rapporti finanziari tra Stato e Regione»⁵⁷. Da qui, l'indicazione puntuale degli «elementi da sottoporre a ragionevole e proporzionata ponderazione» per la determinazione dei contributi spettanti alla Regione autonoma della Sardegna per il triennio 2018-2020, in attesa del perfezionamento di un accordo tra lo Stato e la medesima regione⁵⁸. Un processo di valutazione nel quale sarà fondamentale assicurare sia la «... chiarezza e trasparenza dei meccanismi adottati per realizzare l'intervento riequilibratore»⁵⁹, sia la trasparenza dei bilanci. Infatti, solamente la fedele rappresentazione delle partite finanziarie consentirà, nelle relazioni tra enti pubblici, di approdare ad accordi proporzionati, ragionevoli e conformi al dettato costituzionale, evitando così «... il ripetersi di vertenze così lunghe e complesse in grado di minare sia l'equilibrio macroeconomico della finanza pubblica allargata, sia quello del singolo ente territoriale che vi partecipa...». È per tale motivo, dunque, che l'ultimo monito della Corte è rivolto proprio al rispetto del principio di trasparenza dei bilanci, da perseguire nel rispetto della direttiva europea 2011/85/UE dell'8 novembre 2011, relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri, attuata dall'Italia con il decreto legislativo 4 marzo 2014, n. 54. Sebbene non compaia espressamente tra i valori della Costituzione, la trasparenza ha acquistato progressivamente la funzione di “metavalore”⁶⁰ e, soprattutto, di “vincolo di metodo” nella gestione normativa e amministrativa delle relazioni finanziarie tra Stato e autonomie territoriali. Questo si traduce nella necessità di assicurare «... un dialogo costante, accurato, tempestivo e trasparente sulla quantificazione delle rispettive transazioni finanziarie e sugli effetti conseguenti, accertati o stimati, delle principali decisioni strategiche, degli obiettivi e dei risultati finanziari»⁶¹, per evitare che la “ragione erariale” diventi in definitiva un principio tiranno⁶².

⁵⁷ Corte cost., sent. n. 6 del 2019, *cons. in dir.*, punto 4.3.

⁵⁸ *Ivi*, «Essi possono essere così sinteticamente riassunti. Partendo dall'andamento storico delle entrate e delle spese della Regione, antecedente alla entrata in vigore della legge n. 42 del 2009, la rimodulazione deve tener conto: a) della «dimensione della finanza» della Regione Sardegna «rispetto alla finanza pubblica complessiva» (art. 27 della legge n. 42 del 2009); b) delle «funzioni [...] effettivamente esercitate e dei relativi oneri» (art. 27 della legge n. 42 del 2009); c) degli «svantaggi strutturali permanenti [...], dei costi dell'insularità e dei livelli di reddito pro capite» (art. 27 della legge n. 42 del 2009); d) del valore medio dei contributi alla stabilità della finanza pubblica allargata imposti agli enti pubblici regionali nel medesimo arco temporale (coerentemente con l'art. 97, primo comma, secondo periodo, Cost.); e) del finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali (art. 117, secondo comma, lettera m, Cost. e art. 27 della legge n. 42 del 2009); f) del principio dell'equilibrio tendenziale o dinamico per quel che riguarda la tempestiva copertura del contributo afferente agli esercizi 2019 e 2020 e a quella ex post dell'esercizio 2018 (*ex multis*, sentenze n. 10 del 2016, n. 155 del 2015 e n. 10 del 2015)».

⁵⁹ *Ibidem*.

⁶⁰ Osserva A. Carosi, *Il principio di trasparenza nei conti pubblici*, cit., 34, che «In fondo il sistema costituzionale non si esaurisce negli enunciati espressi nella Carta ma include anche “metaregole” che collegano i principi, sorta di veicoli che, attraverso tale collegamento, rendono il senso dell'evoluzione dell'ordinamento».

⁶¹ *Ivi*, 22.

⁶² *Ivi*, 38.